

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
DEPARTAMENTO DE DIREITO

GIOVANI ECCO

**IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS E REFORMA TRIBUTÁRIA NO
BRASIL**

Florianópolis
2016

GIOVANI ECCO

**IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS E REFORMA TRIBUTÁRIA NO
BRASIL**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Direito.

Professor Orientador: Dr. Ubaldo Cesar Balthazar.

Florianópolis

2016



Universidade Federal de Santa Catarina
Centro de Ciências Jurídicas
COORDENADORIA DO CURSO DE DIREITO

TERMO DE RESPONSABILIDADE PELO INEDITISMO DO TCC E
ORIENTAÇÃO IDEOLÓGICA

Aluno: Giovani Ecco
RG: 5.080.732-3
CPF: 062.301.249-98
Matrícula: 12103524
Título do TCC: "Imposto sobre Grandes Fortunas e Reforma Tributária no Brasil"
Orientador: Ubaldo Cesar Balthazar

Eu, Giovani Ecco, acima qualificado; venho, pelo presente termo, assumir integral responsabilidade pela originalidade e conteúdo ideológico apresentado no TCC de minha autoria, acima referido

Florianópolis, 01 de dezembro de 2016.

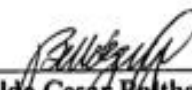
Assinatura manuscrita de Giovani Ecco, sobre uma linha horizontal.
GIOVANI ECCO

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
COLEGIADO DO CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

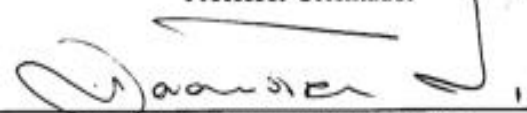
TERMO DE APROVAÇÃO

O presente Trabalho de Conclusão de Curso, intitulado "Imposto sobre Grandes Fortunas e Reforma Tributária no Brasil", elaborado pelo acadêmico "Giovani Ecco", defendido em **01/12/2016** e aprovado pela Banca Examinadora composta pelos membros abaixo assinados, obteve aprovação com nota 10 (dez), cumprindo o requisito legal previsto no art. 10 da Resolução nº 09/2004/CES/CNE, regulamentado pela Universidade Federal de Santa Catarina, através da Resolução nº 01/CCGD/CCJ/2014.

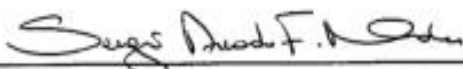
Florianópolis, 01 de dezembro de 2016



Ubaldo Cesar Balhazar
Professor Orientador



Daiane Sandra Tramontini
Membro de Banca



Sérgio Ricardo Ferreira Mota
Membro de Banca

AGRADECIMENTOS

Ao Senhor Jesus Cristo, acima de todas as coisas. Aquele que, mesmo sendo Deus, viveu como homem, passou por provações de todas as formas possíveis e entregou-se totalmente a causa de maior relevância na história: o Reino de Deus. Aquele que foi o mais humilde entre todos os homens, serviu quando deveria ser servido, demonstrando um caráter irrepreensível, sem nunca ter pecado, mas permanecido firme quando as propostas corruptas batiam à porta. Aquele que demonstrou a medida do amor para com todos, deixando claro que as pessoas sempre foram e sempre serão mais importantes do que coisas e que, sem ter culpa alguma, morreu na cruz pelos pecados, dores, sofrimentos e erros de toda a humanidade. Aquele que ressuscitou e que vive. Aquele cuja morte não pôde deter e que é vitorioso sobre todo mal. Aquele que é o único caminho, a única verdade e a única vida.

Ao meu pai Elpidio, que mesmo há alguns quilômetros de distância é uma inspiração todos os dias. Íntegro, honesto, excelente, servo, amoroso, trabalhador e determinado são apenas algumas palavras que o descreve.

À minha mãe Goreti, uma vencedora, por não ter desistido da vida e ter me apresentado o coração de Deus em suas atitudes.

À minha irmã Graziela, por ser uma das maiores expressões de amor que já conheci. São tantos momentos que não há como relatar na totalidade.

Ao meu padasto Miguel, por cuidar de mim com amor que não mereço.

Aos amigos mais chegados que irmãos Rafael Visolli, Julliane Visolli, Vinicius Crenonini, Tirzá Crenonini, Andrei Moriggi, Aureo Junior, Jorge Santos, Filipe Azevedo, Filipe Natali, por terem me acolhido e encorajado nos momentos mais difíceis e compartilhado das risadas nos mais alegres.

Aos amigos de turma Juliana Zahtariam, Tiago Tambosi, Vitória Klettenberg, Marina Darela, Rafael Santos, Pedro Ávila, João Victor Krieger, Daniel Carvalho por cada momento que passamos juntos nos últimos cinco anos, regados a risadas por todos os motivos admitidos em direito.

Ao meu professor orientador Ubaldo Cesar Balthazar e aos doutorandos Sergio Ricardo Ferreira Mota e Daiane Sandra Tramontini pela honra de tê-los em minha banca.

A todos que fazem parte de quem eu sou.

“Porque sou eu que conheço os planos que tenho para vocês, diz o Senhor, planos de fazê-los prosperar e não de lhes causar dano, planos de dar-lhes esperança e um futuro. Então vocês clamarão a mim, virão orar a mim, e eu os ouvirei. Vocês me procurarão e me acharão quando me procurarem de todo o coração.”.
(Jeremias 29:11-13)

RESUMO

O presente trabalho de conclusão de curso intitulado “IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS E REFORMA TRIBUTÁRIA NO BRASIL”, tem como objetivo discorrer sobre o sistema tributário nacional e a necessidade de uma reforma tributária a ser realizada por meio da instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas.

Primeiramente, será feita uma análise da história do tributo no Brasil, seguida do panorama atual da tributação, das razões que justificam uma reforma tributária e de pontos de vista diversos sobre como esta deve ser efetivada.

No segundo capítulo, estudar-se-á a tributação sobre a renda, buscando-se entender o escopo do Imposto de Renda, bem como os princípios constitucionais que o norteiam para com isso discorrer sobre a exigência de correção da tabela de alíquotas de modo a garantir efetiva progressividade.

Por fim, o último capítulo propõe estudar o Imposto sobre Grandes Fortunas a partir do conceito de grande fortuna, das razões que impedem sua instituição, de experiências estrangeiras e de como a sua implantação é condição precípua para a realização da reforma tributária no Brasil.

Palavras-chave: Reforma tributária; Imposto de Renda; Imposto sobre Grandes Fortunas.

SUMÁRIO

1.	INTRODUÇÃO.....	7
2.	REFORMA TRIBUTÁRIA.....	9
	2.1 HISTÓRIA DO TRIBUTO NO BRASIL.....	11
	2.2 PANORAMA ATUAL DA TRIBUTAÇÃO.....	23
	2.3 NECESSIDADE DE UMA REFORMA TRIBUTÁRIA.....	26
	2.4 DIFERENTES PONTOS DE VISTA.....	29
3.	TRIBUTAÇÃO SOBRE A RENDA.....	32
	3.1 ESTRUTURA DO IMPOSTO DE RENDA.....	33
	3.2 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS APLICADOS AO IMPOSTO DE RENDA.....	36
	3.3 NECESSIDADE DE CORREÇÃO DA TABELA DE ALÍQUOTAS.....	39
4.	IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS.....	43
	4.1 CONCEITO DE GRANDE FORTUNA.....	44
	4.2 RAZÕES DA NÃO INSTITUIÇÃO.....	46
	4.3 EXPERIÊNCIAS ESTRANGEIRAS.....	49
	4.4 IGF COMO CONDIÇÃO PARA REFORMA TRIBUTÁRIA.....	51
5.	CONCLUSÃO.....	53
	REFERÊNCIAS.....	56

1 INTRODUÇÃO

Desde o início da história do Brasil, a partir da chegada dos europeus e da colonização por parte dos portugueses, houve cobranças de Portugal em relação aos habitantes locais e posteriormente aos colonos, de certos encargos com o objetivo de sustentar os colonizadores. Tais deveres podem ser identificados e qualificados como a gênese dos primeiros tributos cobrados em território brasileiro, de forma que nossa história enquanto nação se confunde com a história do tributo.

Com o passar do tempo, o Brasil passou por muitas mudanças. Ficou sob o comando da Espanha quando da União Ibérica, tornou-se independente de Portugal, participou da Guerra do Paraguai, aboliu a escravidão, proclamou a República, ganhou lugar de destaque no mercado de produtos valiosos como açúcar, minérios e café, passou por dois períodos ditatoriais e, finalmente, foi redemocratizado e promulgou a Constituição Federal de 1988.

Todo esse processo pelo qual o Brasil passou foi marcado por legislações e outras formas de se estabelecer mecanismos arrecadatários para o Estado, os quais foram sendo aperfeiçoados e resultaram no atual sistema tributário. Este se apresenta bastante positivo na sua concepção e preceitos constitucionais, porém injusto na prática. Para corrigir ou ao menos amenizar tamanha distorção é que se faz essencial uma reforma tributária.

O presente trabalho trata de responder o seguinte questionamento: a instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas no Brasil é condição para a realização de uma reforma tributária?

Assim, tem-se como objetivo geral analisar se a instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas no Brasil é condição para que uma reforma tributária seja efetivada. Para isso, colocam-se como objetivos específicos, primeiramente, estabelecer um percurso histórico sobre a evolução dos tributos desde o período colonial até a atualidade, buscando diagnosticar a situação do sistema tributário brasileiro e a necessidade da mencionada reforma tributária.

Em segundo lugar, explicar o mecanismo de tributação sobre a renda no Brasil mediante o estudo do Imposto de Renda, com os princípios constitucionais a ele aplicados e um olhar para a tabela de alíquotas e de que forma esta deve ser corrigida para que se garanta a progressividade.

Por fim, debruçar-se diante do Imposto sobre Grandes Fortunas, trazendo definições do significado de grande fortuna, as razões desse imposto nunca ter sido instituído, um apanhado dos países que instituíram tributos semelhantes e de que forma a sua instituição apresenta-se como condição para a reforma tributária.

A metodologia desta monografia é dedutiva, pois parte de aspectos gerais quanto à história da tributação no Brasil e como se chegou ao atual sistema tributário carente de uma reforma ampla e eficaz. Também porque explicita o funcionamento do Imposto de Renda, dos princípios constitucionais e sua tabela de alíquotas a ser modificada para alcançar a progressividade almejada. Ainda, por aglutinar perspectivas quanto ao Imposto sobre Grandes Fortunas de forma ampla, buscando trazer para uma aplicação mais específica ao ordenamento brasileiro.

Para resgatar a história do tributo no Brasil será utilizada a obra de Ubaldo Cesar Balthazar, já para lastrear o panorama atual do sistema tributário brasileiro e uma possibilidade de reforma tributária reportar-se-á ao entendimento de Hugo de Brito Machado, e para estudar as minúcias do Imposto sobre Grandes Fortunas será usada a obra de Sergio Ricardo Ferreira Mota. Ressaltam-se ainda os escritos de outros autores especialistas em direito tributário, tais como Ives Gandra da Silva Martins, Leandro Paulsen e Sacha Calmon Navarro Coêlho.

O primeiro capítulo deste trabalho tem o propósito de transportar o leitor pela história da tributação no Brasil de forma que haja um balizamento para compreender como se chegou ao sistema tributário da atualidade, caracterizado pela predominância de impostos indiretos a incidir sobre bens e serviços em detrimento dos impostos diretos, aqueles que recaem sobre a renda e o patrimônio.

Ainda no primeiro capítulo, será tratado de que forma esta opção político-tributária acabou por onerar com maior rigor a classe média e os mais pobres, levantando a exigência de uma reforma tributária que possa trazer justiça social e dignidade para todos os contribuintes. Em seguida, serão trazidos diferentes pontos de vista quanto ao modelo de reforma tributária a ser implantado.

No segundo capítulo será exposta a situação da tributação sobre a renda no Brasil. Para isso, serão elencados aspectos da estrutura do Imposto de Renda, os princípios constitucionais que baseiam esse tributo, além da atual tabela de alíquotas e de que forma esta precisa ser corrigida para que haja verdadeira progressividade do IR.

Por fim, o terceiro capítulo será dedicado ao Imposto sobre Grandes Fortunas, sendo trazidas definições do que são grandes fortunas, as razões da não instituição do tributo, as experiências estrangeiras com impostos sobre o patrimônio líquido e de que modo o IGF se coloca como condição para que seja lançada mão da reforma tributária tão urgente no cenário brasileiro.

2 REFORMA TRIBUTÁRIA

O momento pelo qual passa o Brasil no tocante à questão econômica e social tem se caracterizado pela alta concentração de renda em favor de determinadas classes, ocasionando desigualdade social.

Apesar dos esforços empreendidos pelos governos colocados na condução da nação brasileira, tal quadro perdura por séculos, tendo em vista a gênese nacional como colônia de exploração e posteriores oligarquias detentoras do poder de comando em detrimento das camadas menos abastadas.

Tal quadro agrava-se em decorrência do sistema tributário nacional, o qual privilegia os mais ricos e prejudica os mais pobres e a classe média. Como reação, fala-se na necessidade de uma reforma tributária, a qual já foi objeto de diversas propostas, porém nenhuma com sucesso.

Nesse diapasão, os discursos mais comuns são aqueles que afirmam ser a carga tributária brasileira muito elevada, o que se revela inverídico, tendo em vista que essa abordagem só pode ser feita levando em consideração os serviços públicos prestados e que os maiores dispêndios devem-se às alíquotas estabelecidas e não aos tributos em si.¹

Na história da tributação brasileira, observou-se que por muito tempo perdurou a ideia da tributação indireta ser preponderante, sobretudo porque os detentores de patrimônios líquidos suntuosos coincidiam com os detentores do poder político. Porém, posteriormente, acresceu-se destaque aos impostos diretos, como o Imposto de Renda, em que pese os ricos não fossem os mais atingidos.²

Avançando para a previsão constitucional vigente do Imposto de Renda (Art. 153, III, CRFB/88), denota-se que o mesmo é cobrado mediante alíquotas fixadas em tabela, partindo do mínimo existencial não tributado até aferição de renda no valor máximo englobado. Em tese, o cunho social desse imposto seria observado justamente pelas referidas alíquotas, bem como pelas deduções com saúde, educação, moradia, entre outros. Porém, não é isso que se observa.³

Dessa forma, depreende-se ser de suma importância corrigir a atual tabela de alíquotas de Imposto de Renda de forma que esta, de fato, garanta a efetiva progressividade almejada pelo legislador constituinte e que certamente contribuirá para uma sociedade mais

¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 382.

² MOTA, Sergio Ricardo Ferreira. Imposto sobre grandes fortunas no Brasil: origens, especulações e arquétipo constitucional. São Paulo: MP, 2010, p. 47-50.

³ MACHADO, 2015, p. 318-322.

justa.

Outra medida a ser adotada para realizar uma efetiva reforma tributária a corroborar com a redução das desigualdades sociais e a melhor distribuição de renda no Brasil é a instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas, previsto pela Constituição Federal de 1988 no art. 153, VII, porém não instituído até a atualidade.

Questiona-se o motivo do citado imposto nunca ter sido instituído. Nesse ponto, observa Hugo de Brito Machado⁴:

A verdadeira razão para a não criação do imposto sobre grandes fortunas não está relacionada a aspectos técnicos ou administrativos. É simplesmente uma questão política. Uma questão relacionada ao exercício do poder e à influência sobre quem o exerce.

O poder é a aptidão de alguém para decidir e fazer valer sua vontade. A influência é a aptidão de alguém obter de outrem a decisão do seu interesse. No Congresso Nacional estão as pessoas que decidem. Tais pessoas ou são titulares de poder, vale dizer, da aptidão para decidir e pôr em prática suas decisões, porque são titulares de grandes fortunas, ou, então, são pessoas que decidem sob a influência de titulares de grandes fortunas, que sobre eles exercem sua influência exatamente porque são titulares de grandes fortunas. Aliás, no mundo inteiro é assim. Por isto mesmo, onde foi criado o imposto sobre grandes fortunas, pouco tempo depois foi o mesmo revogado.

Em síntese, os obstáculos à instituição do imposto supracitado encontram guarida nos interesses egoísticos dos próprios legisladores ou no *lobby* ao qual estão sujeitos.

Ressalta-se que todo tributo, em última análise, é detentor de função social, como decorrência do próprio papel do Estado. Não é diferente com o Imposto sobre Grandes Fortunas, o qual tem sua instituição como condição para uma efetiva reforma tributária no Brasil.⁵

Diante de todo o exposto, resta evidenciada a necessidade de uma reforma tributária no Brasil, a qual deve, necessariamente, ser realizada mediante correção da tabela de alíquotas do Imposto de Renda e da instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas.

⁴ MACHADO, 2015, p. 346-347.

⁵ MOTA, op. cit., p. 108-116.

2.1 HISTÓRIA DO TRIBUTO NO BRASIL

Para que se compreenda a situação atual do sistema tributário brasileiro, faz-se necessária uma incursão na história, pontuando-se os primeiros tributos adotados em território nacional e como se dava a relação entre o agente tributante e o contribuinte.

O início da tributação brasileira se confunde com a própria gênese do Brasil desde o início do período colonial mediante a atuação de Portugal enquanto metrópole. Com o intuito de atender os anseios exploratórios lusitanos, instituiu-se primeiramente o quinto do pau-brasil, caracterizado pela incidência de 20% sobre as extrações do produto realizadas na colônia, sendo cobrado em espécie já que não havia circulação de moeda no território brasileiro.⁶

Devido a sua utilização como base para fabricação de corantes para o tingimento de tecidos, o comércio de pau-brasil logo se tornou importante fonte de riqueza para Portugal, o qual autorizava a extração por particulares com a imposição do encargo acima mencionado. Feitas as devidas adaptações ao entendimento atual, pode se dizer que este encargo foi o primeiro tributo cobrado no Brasil.

Avançando no período colonial, com a implantação do sistema de capitânias hereditárias (1532-1548), novas imposições fiscais foram feitas pela Coroa Portuguesa, tais como:

1. monopólio do comércio do pau-brasil, das especiarias e das drogas;
2. direito das alfândegas reais, relativo a mercadorias importadas e exportadas, ou naufragadas que davam à costa. Em geral, correspondiam a 10% do valor total destas;
3. o quinto dos metais e pedras preciosas (ouro, prata, coral, pérola, cobre etc.);
4. dízima do pescado e das colheitas de todos os produtos da terra, colhidos ou fabricados.⁷

Ressalte-se que a cobrança dos referidos tributos era realizada de forma desorganizada, sendo conferida aos agentes de cobrança poderes para aplicar multas, executar cobranças e condenar eventuais infratores.

Tamanha rigorosidade aliada à distância existente entre colônia e metrópole fez com que houvesse forte sonegação por parte dos colonos, a qual era facilitada pela corrupção dos funcionários da Coroa. A ineficácia do sistema utilizado até então culminou na falência do

⁶ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do Tributo no Brasil*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005, p. 35.

⁷ SIMONSEN, Roberto C. apud BALTHAZAR, 2005, p. 38.

modelo de capitanias hereditárias.

Com isso, partiu-se para o modelo do Governo-Geral, marcado pela implantação de uma sede de governo na colônia, centralizando, assim, a administração. O primeiro Governador-Geral foi Tomé de Souza, em 1549, tendo ao seu lado Antônio Cardoso de Barroso como Provedor-Mor.

Essa nova forma de administração consistiu em conhecer de perto a realidade de cada uma das capitanias com o intuito de garantir que os tributos fossem recolhidos. Caracterizou-se pela opressão fiscal com até mesmo a instituição e cobrança de tributos temporários que com o tempo tornaram-se permanentes e serviam apenas como pretexto para aumentar a arrecadação da metrópole. Apesar dos esforços do Governo-Geral, a corrupção tornou a crescer, tornando-se cada vez mais parte da cultura colonial.

Como anteriormente mencionado, a exploração do pau-brasil destacou-se como a principal atividade econômica da colônia. Adiante, ganharam grande importância a produção do açúcar advindo da cana de açúcar e o tráfico de escravos, os dois bastante relacionados entre si, tendo em vista o emprego da mão-de-obra escrava nos canaviais. Concomitantemente, mencionam-se as atividades de exploração de couro, algodão, madeira, arroz, cacau, pesca da baleia, entre outras.

Em 1580, um fato ocorrido na Europa alterou os rumos da colônia. Trata-se da morte do rei português, Dom Sebastião, sem deixar herdeiros que o sucedessem. Com isso, Dom Filipe II, então rei da Espanha e detentor de laços sanguíneos com a família real lusitana, assumiu o comando de Portugal, unificando as duas Coroas para formar a União Ibérica, a qual perdurou até 1640. Assim, o comando da colônia passou a ser exercido por Filipe II.

A nação espanhola à época da União Ibérica encontrava-se com as atenções voltadas para suas colônias na América Central e a expansão econômica no mercado europeu. Por isso, tratou-se de um período de abrandamento do poder metropolitano em relação aos colonos. Apesar disso, o soberano espanhol buscou manter o novo território explorando atividades nas proximidades do Rio da Prata e a produção açucareira no nordeste, ocupada por holandeses. Ainda, houve a imposição de tributos extraordinários para custear despesas de conflitos e com o clero.

Com o fim da União Ibérica, Portugal viu-se mergulhado numa crise econômica, o que fez com que se voltasse para a colônia brasileira, lançando-se à busca por ouro e outros metais preciosos com o uso da mão-de-obra dos bandeirantes, os quais incursionaram para as terras do interior. Por outro lado, a expulsão dos holandeses do nordeste brasileiro deu-se através do compromisso português de indenizar a Holanda, montante que seria levantado por meio da

imposição de taxa especial cobrada dos colonos, o que despertou revolta no meio deles.⁸

No decorrer do século XVII, a mineração tornou-se a principal atividade econômica no Brasil colonial, rendendo grandes receitas para a metrópole portuguesa, porém relevante parte do montante percebido não ficava com Portugal, pois era repassado à Inglaterra devido à dependência político-econômica que os portugueses passaram a ter dessa nação. Estimulado pela descoberta da nova riqueza colonial, Portugal implantou forte fiscalização e tributação sobre a atividade aurífera, sob a liderança de Marquês de Pombal:

Pombal realizou algumas modificações na sistemática de cobrança de tributos. Determinou, por exemplo, que os grandes comerciantes do reino poderiam deter a prerrogativa (competência) para cobrar tributos, estabelecendo um privilégio absurdo. Ordenou que a força militar deveria estar presente no momento da cobrança dos tributos, com o objetivo evidente de reprimir possíveis revoltas populares. Seu governo acreditava que um sistema de arrecadação centralizado e organizado poderia aumentar as rendas reais.⁹

Além de maior rigor na fiscalização, o governo de Pombal ainda instituiu outras medidas como a obrigatoriedade de passagem por um caminho determinado quando da escoação do ouro, a cobrança de dízimo (real e pessoal), este sob justificativa religiosa e, a mais injusta e rigorosa de todas: a derrama, que tinha por objeto cobrar impostos atrasados. Ressalte-se que todos os tributos cobrados desprezavam qualquer noção de capacidade contributiva, o que corroborou o sentimento de insatisfação já existente entre os colonos.¹⁰

Para agravar o quadro, foram instituídos também o Subsídio Literário, o Subsídio Voluntário, as Terças Partes, os Novos Direitos dos Ofícios de Justiça e Fazenda, além do Subsídio Literário criado para custear o ensino público no Brasil após a expulsão dos jesuítas até então responsáveis pela educação.¹¹

A opressão fiscal levou ao questionamento do colonialismo português, acarretando duas importantes revoltas: a Conjuração Mineira (1789) por parte das elites mineradoras e a Conjuração Baiana (1798) com viés mais social. Ambos os movimentos, aliados às influências advindas das revoluções industrial inglesa (1760 a 1830), americana (1776) e francesa (1789), além da vinda da família real (1808), resultaram no processo de independência consumado em 1822.¹²

⁸ BALTHAZAR, 2005, p. 48-50.

⁹ Ibidem, p. 51.

¹⁰ Ibidem, p. 53-57.

¹¹ Ibidem, p. 57-58.

¹² Ibidem, p. 59-61.

Ressalte-se que com a vinda da família real em 1808 e a abertura dos portos às nações amigas, houve o estabelecimento de diversas estipulações fiscais, tais como: imposto de importação, décima dos prédios urbanos, pensão para a capela imperial, contribuição de polícia, imposto de sisa dos bens de raiz, meia sisa dos escravos, décima das heranças e legados, imposto de selo sobre papel, direitos de entrada de escravos novos, taxa suntuária, subsídio literário, taxa sobre engenhos de açúcar e destilações.¹³

Após a Proclamação da Independência do Brasil em 7 de setembro de 1822, rompeu-se com o colonialismo para com Portugal e passou-se a implantar o liberalismo, modelo político e econômico vindo da Europa e emergente da América Latina. Porém, mantiveram-se a maior parte das práticas do sistema anterior, ou seja, “a repetição dos mesmos vícios presentes em Portugal tais como o clientelismo, o favor, o nepotismo, os privilégios calcados na amizade, parentesco etc.”.¹⁴

Em termos fiscais, o Primeiro Reinado (1822-1831), sob a égide da Constituição de 1824, ficou marcado por enunciar princípios gerais, pouco tratando da questão tributária e permitindo que o legislador tivesse amplos poderes para instituir tributos, além de conceder quase que total liberalidade a Dom Pedro I por meio do Poder Moderador. Destacaram-se nesse período o imposto de importação e outros incidentes sobre o consumo.

Com a abdicação de Dom Pedro I, em 1831, deu-se início ao período conhecido como Regência, o qual perdurou até 1840, em que o herdeiro com apenas cinco anos à época ficou sob os cuidados de regentes, os quais governariam em nome deste. Esse período ficou marcado pela tentativa de organizar as rendas públicas, estabelecendo-se uma descentralização fiscal. Nesse sentido, dividiram-se Receitas Gerais, Provinciais e Municipais.¹⁵

Adiante, com o golpe da maioria, inaugurou-se o Segundo Reinado (1840-1889), agora sob o comando direto de Dom Pedro II. Já no início desse período, os impostos alfandegários tornaram-se a maior fonte de receitas para o Brasil devido à criação da Tarifa

¹³ BALTHAZAR, op. cit., p. 72-73.

¹⁴ Ibidem, p. 79.

¹⁵ Receitas Gerais: sobre importação, reexportação e exportação; sobre embarcações estrangeiras que se tornassem nacionais; direitos novos e velhos dos empregos e ofícios gerais; emolumentos de certidões de polícia; dízima de chancelaria; décima adicional das corporações de mão-morta; sisa dos bens de raiz; imposto adicional sobre bebidas espirituosas; impostos sobre barcos do interior; imposto sobre despachantes e corretores; impostos sobre mineração de ouro e de outros metais; imposto do selo do papel; imposto sobre as lojas; imposto sobre segos, carruagens e carrinhos e venda de embarcações nacionais; imposto sobre loterias; taxa dos escravos. Receitas Provinciais: décima dos legados e herança; dízima dos gêneros; impostos sobre a transmissão da propriedade móvel; novos e velhos direitos; meia sisa dos escravos ladinos; emolumentos; subsídio literário; décima dos prédios urbanos; taxa de navegação em estradas provinciais e de navegação em rios internos; imposto sobre casas de leilões e casa de modas; outros tributos diferentes do cobrados pelo Governo Central. Receitas Municipais: aqueles estipulados pela província. In BALTHAZAR, 2005, p. 90-92.

Alves Branco em 1844, a qual elevou as alíquotas de cerca de três mil produtos importados com o intuito de equilibrar a balança comercial. Outro fator relevante no aspecto fiscal foi a Guerra do Paraguai (1864-1870), responsável por incrementar as despesas imperiais, as quais foram suportadas pela instituição de diversos tributos e pela majoração das alíquotas de tantos outros durante o período do conflito.

Outra medida importante foi a aprovação da Lei Eusébio de Queiroz em 1850, responsável pela proibição do tráfico de escravos para o Brasil. A partir de então, passou-se a ser utilizada gradativamente a mão-de-obra assalariada, com destaque para a contratação de imigrantes, sobretudo nas plantações de café do oeste paulista, impulsionando a expansão da atividade cafeeira.

No mesmo período, destaca-se o parecer do Tesouro Nacional, responsável por delinear os tributos do Império e das Províncias.¹⁶ Posteriormente, em 1879, foi elaborado o orçamento que criava uma espécie de imposto de renda, determinando que todos que recebessem vencimentos superiores a um conto de réis dos cofres públicos estariam sujeitos a uma contribuição de 5% sobre tais vencimentos.

Denota-se da análise do Segundo Reinado que este foi um pouco mais organizado em matéria tributária do que os períodos anteriores, porém em muitos aspectos aproximou-se do período colonial, mantendo-se uma economia monocultora, agroexportadora e escravocrata, privilegiando interesses particulares, a saber, dos cafeicultores, em detrimento das necessidades nacionais. Tal quadro passa a ser alterado apenas em 1888 com a abolição da escravidão e no ano seguinte com a Proclamação da República.

O período republicano, inaugurado em 1889, trouxe mudanças gradativas, porém significativas. Se por um lado rompeu-se o pacto colonial com Portugal, por outro se solidificou a dependência econômica em relação à Inglaterra. Destaca-se, também, que a ausência de transformações profundas de imediato deve-se ao fato de que o processo de proclamação da República não se deu com a participação popular, mas a partir da organização das elites brasileiras.

Já em 15 de novembro de 1889, o Decreto n. 1, elaborado sob as orientações de Rui

¹⁶ “Seriam receitas do Império as originárias dos impostos de importação, exportação, de propriedade móvel, de navegação dos mares territoriais e grandes rios, de viação nas estradas de ferro, de transmissão de propriedade imóvel de qualquer espécie a título oneroso; transmissão de propriedade móvel (apólices da dívida pública nacional fundada) por título sucessório *ex testamento* ou *ab intestato* ou por doação *causa mortis*.

Impostos de caráter provincial seriam os de transmissão de propriedade imóvel somente e móvel a título gratuito, quer por sucessão *ex testamento* ou *ab intestato*, quer por doação *inter vivos* ou *causa mortis*; exceto as provenientes de apólices da dívida pública; de viação nas estradas provinciais e de navegação dos rios internos. Renda provável ou verificada das indústrias e profissões legais; de renda de capital pessoal, avaliada ou pela despesa ou pelo valor locativo de habitação.” In Balthazar, op. cit., p. 98-99.

Barbosa, lança mão do modelo federativo posteriormente confirmado pelas constituições seguintes, ao modificar a condição das províncias para estados, atribuindo-lhes certa autonomia e rompendo com o modelo anterior de entes administrativos quase que totalmente sujeitos ao governo central.

Dois anos mais tarde, o modelo federalista foi confirmado com a promulgação da Constituição de 24 de fevereiro de 1891, com a consagração de autonomia política, administrativa e financeira aos Estados-membros. Essa mudança ocorreu após muita discussão por parte das unidades federativas e quase impulsionou uma guerra civil. Apesar das oposições, fixaram-se, na carta constitucional, competências tributárias da União e dos Estados, sendo que estes seriam responsáveis por definir o que ficaria a cargo dos Municípios.

A parte mais expressiva da economia da república recém criada residia, como já mencionado, no cultivo do café em São Paulo, além da produção de leite em Minas Gerais, por isso tal período ficou conhecido como república do café-com-leite. Nesse período, alguns governos tentaram atrair investidores estrangeiros mediante a emissão de moeda de forma irresponsável, o que resultou, posteriormente, em elevação de juros, tomada de empréstimos estrangeiros e aumento dos gastos públicos.

Não à toa, a República Velha foi marcada pelo aumento de impostos para cobrir as despesas efetuadas pelo governo. Ressalta-se que o maior impacto das incidências tributárias eram sentidas pela população, pois se fazia tudo em prol das oligarquias cafeeiras paulistas e pecuaristas mineiras já que do seu sucesso dependia a economia nacional. Como exemplo, pode-se mencionar as constantes alterações dos impostos no estado de São Paulo visando equilibrar a comercialização de café, sobretudo a exportação.

Importante mencionar a forma como foi repartida as competências da União, Estados e Municípios na Constituição de 1891¹⁷, até porque a preocupação dos entes federativos não estava no efeito dos tributos sobre os contribuintes, mas na forma como se daria a repartição das receitas.

As décadas seguintes ofereceram importantes contribuições ao desenvolvimento de um sistema fiscal mais eficaz com a criação do princípio da uniformidade geográfica e da

¹⁷ Pela referida carta constitucional, a União ficaria responsável pelos seguintes impostos: sobre importação; saída, entrada e estadia de navios; taxas dos correios e telégrafos federais, além de outros que não fossem privativos. Já aos Estados cabia exclusivamente instituir imposto sobre exportação de mercadorias por eles produzidas, sobre imóveis rurais e urbanos, sobre transmissão de propriedade, sobre indústrias e profissões e taxas de selos referentes à sua economia, além de contribuições referentes aos seus telégrafos e correios. Por fim, era encargo dos Municípios cobrarem impostos de alienação, aforamento e aluguel de móveis e imóveis do domínio privados deles, das rendas de estabelecimentos e serviços municipais, além das taxas de publicidade incidentes na afixação de letreiros, emblemas, anúncios e reclamos e, ainda, das multas por descumprimento de regulamentos municipais. *In* BALTHAZAR, op. cit., p. 108-110.

imunidade recíproca entre União e Estados, a criação do imposto de vendas mercantis (1922) e a proibição da cobrança de direitos de passagem em relação a produtos de outros Estados ou estrangeiros.

Merece especial destaque a criação do imposto de renda em 1924, o qual será tratado de forma mais aprofundada no capítulo 2. Ainda assim, remete-se aqui às origens do referido imposto no Brasil, as quais se remontam ao Império, quando houve cobrança sobre subsídios recebidos dos cofres públicos (1843) e durante a Guerra do Paraguai na forma de imposto pessoal exigido de toda pessoa que tivesse casa própria (1867) mesmo que nela não residisse. Após ter sido rejeitado por décadas, o imposto de renda passou a finalmente ser cobrado em 1924 depois de ter sido criado em 1922 pelo artigo 31 da Lei de Orçamento n. 4.625.

Adiante, sucedeu-se a crise do café causada, em suma, pela queda do consumo do produto no exterior como consequência da quebra da bolsa de Nova Iorque (1929), ocasionando o enfraquecimento das oligarquias então dominantes na República Velha e culminando na revolução de 1930 e a chegada de Getúlio Vargas ao governo. Como resistência à tomada do poder, exigiu-se, por meio da Revolução Constitucionalista de 1932, a elaboração de uma nova constituição.

Nesse sentido, o Governo convocou uma Assembleia Nacional Constituinte, responsável por elaborar a Constituição promulgada em 16 de julho de 1934. Destaca-se, no que se refere aos aspectos fiscais, a ampliação do rol de competência dos tributos da União e o estabelecimento de competência própria para os Municípios, contemplando-os com autonomia política, administrativa e financeira.¹⁸ O texto constitucional previa, ainda, um aperfeiçoamento do princípio da uniformidade geográfica, vedando a instituição de tributos não uniformes no território nacional.

A Constituição de 1934 aparentava ser promissora, porém sua aplicação foi interrompida drasticamente com o golpe militar perpetrado por Vargas com o Estado Novo (1937 a 1945) e a outorga da Constituição de 1937, a polaca por ter sido inspirada na

¹⁸ Quanto às competências para instituição dos tributos na Constituição de 1934, esta fixou que competia privativamente à União instituir imposto sobre importação de mercadorias de procedência estrangeira, de consumo de todos os tipos de mercadorias com exceção dos combustíveis de motor a explosão, de renda e proventos de qualquer natureza excluindo-se a renda cedular de imóveis e de transferência de fundos para o exterior. Aos Estados caberia competência privativa para instituir impostos sobre propriedade territorial menos a urbana, transmissão de propriedade *causa mortis* e da transmissão imobiliária *inter vivos*, consumo de combustíveis de motor de explosão, vendas e consignações, exportação de mercadorias de sua produção, indústrias e profissões, atos emanados de seu governo e taxas de serviços estaduais. Já os Municípios poderiam instituir privativamente impostos de licenças, predial e territorial urbanos, diversões públicas e sobre a renda de imóveis rurais, além de taxas sobre serviços municipais. Era permitido ainda aos três entes instituir e cobrar contribuição de melhoria em decorrência de obra pública que valorizasse imóvel. In BALTHAZAR, op. cit., p. 115-117.

Constituição polonesa de 1935¹⁹. Tal Carta foi pouco aplicada em relação às mais diversas estipulações, tendo em vista o governo ditatorial instaurado. Contudo, no que se refere a efeitos fiscais, esta foi bastante observada, diante do desejo arrecadatário de Estados e Municípios permanecer pulsante.

Com o reestabelecimento da democracia em 1945, convocou-se nova Assembleia Nacional Constituinte responsável por elaborar um novo projeto, resultando na promulgação da Constituição em 18 de setembro de 1946, a qual destacou-se por trazer de volta os princípios democráticos presentes na Carta de 1934. O diploma de 1946²⁰ foi o primeiro a explicitar preocupação por parte do constituinte para com a população de baixa renda ao definir que teriam imunidade quanto aos impostos de consumo os produtos indispensáveis à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico. Porém, tal estipulação não foi aplicada durante a vigência da Constituição.

Menciona-se também o destaque dado à repartição de receitas entre os entes da Federação e a previsão de instituição do imposto extraordinário de guerra, com redação semelhante à atual do art. 154, II, da Constituição de 1988. Previram-se novas imunidades, tais como dos templos de qualquer culto, bens e serviços de partidos políticos e instituições de educação e de assistência social e do papel destinado à impressão de jornais, periódicos e livros, somando-se à já existente imunidade recíproca entre os entes tributantes.

O novo período democrático perdurou por quase 20 anos sem, contudo, conseguir resistir ao golpe efetuado pelos militares em 1964, cujas razões pormenorizadas não cabem análise no presente trabalho. Interessa-nos perceber que a realidade tributária brasileira até

¹⁹ A Carta de 1937 estabeleceu competência para a União instituir imposto sobre importação, consumo de mercadorias, rendas e proventos de qualquer natureza, transferência de fundos para o exterior e atos emanados de seus governo, negócios de sua economia e instrumentos ou contratos regulados por lei federal, além de poder instituir dos impostos estaduais. Aos Estados cabiam os impostos sobre a propriedade territorial com exceção da urbana, transmissão de propriedade *causa mortis*, transmissão da propriedade imóvel *inter vivos*, indústrias e profissões e atos emanados de seu governo e negócios de sua economia ou regulados por lei estadual, além de taxas de serviços estaduais. Para os Municípios foi conferida competência para instituir impostos sobre licenças, propriedade predial e territorial urbana, diversões públicas e taxas sobre serviços municipais. A Constituição de 1937 ainda extinguiu a contribuição de melhoria, a qual veio a ser retomada com a Constituição de 1946. *In* BALTHAZAR, op. cit., p. 121-122.

²⁰ Ficou fixada a competência exclusiva para a União instituir imposto de importação, sobre consumo de mercadorias, sobre produção, comércio, distribuição e consumo de lubrificantes e de combustíveis líquidos e gasosos, sobre a renda e proventos de qualquer natureza, sobre a transferência de fundos para o exterior, sobre negócios de sua economia, atos e instrumentos regulados por lei federal, impostos extraordinários e outros a serem criados e taxas e contribuições de melhoria. Os Estados eram competentes para instituir impostos sobre propriedade territorial, exceto a urbana, sobre a transmissão de propriedade *causa mortis*, sobre a transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos*, sobre vendas e consignações, sobre exportação de mercadorias de sua produção, sobre atos regulados por lei estadual, os serviços de justiça e os negócios de sua economia e taxas e contribuições de melhoria. Já aos Municípios competia instituir impostos predial e territorial urbano, de licença, de indústrias e profissões, sobre diversões públicas, atos de sua economia e assuntos de sua competência e taxas e contribuições de melhoria. *Ibidem*, p. 126-127.

então era marcada pela amplitude e variedade com distinções apenas jurídicas, de modo a causar embaraço a um real desenvolvimento econômico e social. Assim, o novo governo militar com a política desenvolvimentista pautada no chamado milagre brasileiro, iniciou a realização de suntuosas obras públicas de infra-estrutura de base e, por isso, precisou despender maiores atenções ao sistema tributário nacional com vias a reorganizá-lo.

Alguns pontos de crítica giravam em torno do fato de que

o imposto de exportação era estadual, não condizente com seu papel de agente de política monetária e cambial; o imposto sobre vendas e consignações era cumulativo, onerando em demasia o consumidor final; o imposto de transmissão imobiliária era destituído de racionalidade; o sistema não levava em conta as inter-relações entre impostos federais, estaduais e municipais; vários impostos eram destituídos de finalidade econômica e poderiam ser suprimidos.²¹

Assim, foi o governo militar responsável pela primeira grande reforma tributária realizada no Brasil, efetuada em três etapas. A primeira, de caráter emergencial, consistiu em equilibrar as finanças com a captação de recursos adicionais sem ocasionar alta na inflação. Posteriormente, alterou-se a legislação do imposto de consumo, do selo e de renda para facilitar e aperfeiçoar a arrecadação. Por fim, num terceiro momento, criou-se uma Comissão Especial para elaborar um projeto de emenda constitucional, que veio a tornar-se a Emenda Constitucional n. 18/1965.

A reforma trouxe várias inovações, tais como a centralização dos impostos na esfera da União; distribuição da arrecadação da receita tributária da União aos Estados e Municípios; nova ordem hierárquica para atos normativos tributários, evitando choques locais e regionais; tripartição dos tributos: impostos, taxas e Contribuição de melhoria; conceito mais objetivo de taxas, além da manutenção de alguns princípios constitucionais tributários, presentes das Cartas anteriores.²²

A Emenda também classificou os impostos em Impostos sobre o Comércio Exterior, sobre o Patrimônio e a Renda, sobre a Produção e a Circulação e Impostos Especiais,²³ além

²¹ BALTHAZAR, op. cit., p. 135.

²² Ibidem, p. 137.

²³ Impostos sobre o Comércio Exterior: de importação e de exportação, da União. Impostos sobre o Patrimônio e a Renda: sobre a propriedade territorial rural e sobre a renda e proventos de qualquer natureza, da União; sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos reais sobre imóveis, dos Estados; sobre a propriedade predial e territorial urbana, dos Municípios. Impostos sobre a Produção e Circulação: sobre produtos industrializados (IPI), sobre operações de crédito, câmbio e seguro, e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários (IOF) e sobre serviços de transportes e comunicações exceto os de natureza municipal, da União; sobre operações relativas à circulação de mercadorias realizadas por comerciantes, industriais e produtores (ICM), dos Estados; sobre serviços de qualquer natureza (ISS), dos Municípios. Impostos Especiais: imposto único sobre

de fixar competência para União, Estados, Distrito Federal e Municípios para instituir contribuições de melhoria e taxas em decorrência do exercício regular do poder de polícia e pela utilização de serviços públicos específicos e divisíveis, sendo que as taxas não poderiam ter base de cálculo própria de imposto. Destaca-se que uma das maiores colaborações da Emenda refere-se à repartição de receitas, de forma a trazer maior participação dos Municípios. Criou-se a figura do empréstimo compulsório, tributo a ser instituído por lei complementar em caso de guerra externa ou sua iminência, calamidade pública e conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo.

Um ano mais tarde, após longa discussão e análise do anteprojeto escrito em 1953, foi promulgada a Lei n. 5.172/1966, posteriormente denominada de Código Tributário Nacional, aprovado como lei ordinária, mas recepcionado pela Constituição de 1967 e pela Emenda Constitucional n. 1 de 1969 como lei complementar, recebendo esse tratamento até hoje.

O CTN trouxe avanços ao sistema tributário brasileiro, tais como o viés mais econômico em relação às hipóteses de incidência da tributação, racionalizando os tributos e promovendo integração do sistema. Também conferiu conceitos mais seguros de imposto, taxas e contribuições de melhoria e foi importante para incrementar a arrecadação. Por outro lado, ocasionou desequilíbrio entre o incremento das despesas e das receitas por má administração de imposto, resultando num excessivo número de leis tributárias, ordinárias e regulamentares.²⁴

Passado mais um ano, em 21 de janeiro de 1967, o Congresso Nacional, pressionado pelos atos institucionais e outras medidas do governo militar, promulga às avessas a nova Constituição. Essa Carta, do ponto de vista tributário, foi quase uma confirmação da Emenda Constitucional n. 18/65.

As inovações trazidas pela Constituição de 1967 giram em torno, mormente, da exigência de lei complementar para tratar de regras gerais de direito tributário, conflitos de competência tributária entre os entes federativos e limitações ao poder tributário. Outrossim, foram consagrados os princípios da anterioridade tributária, da legalidade tributária, da liberdade de tráfego e da uniformidade geográfica dos tributos. Em relação à discriminação de competências e repartição de receitas, mantiveram-se praticamente todas as estipulações previstas pela EC 18/65.

Posteriormente, foi aprovada a Emenda Constitucional n. 1/69, que por dar

combustíveis e lubrificantes, imposto único sobre energia elétrica e imposto único sobre minerais. *In* BALTHAZAR, op. cit., p. 139-143.

²⁴ *Ibidem*, p. 157.

consideráveis poderes ao Executivo, entre outras medidas, optou-se por tratá-la como uma nova constituição. Nesse sentido, a Constituição de 1969 consolidou os princípios tributários previsto na EC 18/65 e confirmados pela Constituição de 1967. Como notável novidade, estabeleceu-se uma nova competência a cargo da União, a de criar contribuições de intervenção no domínio econômico e de interesse da previdência social ou de categorias profissionais. Negativamente, destaca-se o afastamento do princípio da anterioridade, podendo os entes instituir ou modificar tributos no último dia do exercício fiscal e cobrá-lo já no dia seguinte (primeiro do exercício posterior).

As duas décadas seguintes (1970 e 1980) foram marcadas pela recessão e aumento do desemprego sob a influência dos efeitos da crise do petróleo que atingiu o mundo todo. Então, passou-se a considerar mais uma vez a necessidade de uma reforma tributária. Com a derrocada do regime militar e as eleições indiretas de 1985, tal reforma ficou para a Assembleia Nacional Constituinte.

Dessa forma, após muita discussão, em que o Congresso Nacional transformou-se em balcão de negociações dos mais diversos interessados em que o texto constitucional contemplasse as suas questões particulares, chegou-se, finalmente, à atual Constituição Federal, promulgada em 05 de outubro de 1988.

A nova Constituição deu continuidade aos princípios já explicitados nas Cartas anteriores e incluiu outros até então implícitos, como os da igualdade tributária, da irretroatividade da lei tributária e o da proibição de uso do tributo com efeito de confisco. Foram ampliadas também as limitações ao poder de tributar e modificada a distribuição das competências tributárias.²⁵

Com o tempo, percebeu-se que, em que pese a Constituição de 1988 tenha avançado no aspecto tributário, persistiam brechas no sistema tributário brasileiro, sendo apontada a urgência de uma reforma tributária, a qual será estudada com maior profundidade adiante. Nessa toada, foi promulgada a Emenda Constitucional n. 42 em dezembro de 2003,

²⁵ São impostos da União, conforme o artigo 153: de importação (II), de exportação (IE), sobre rendas e proventos de qualquer natureza (IR), sobre operações financeiras (IOF), sobre a propriedade territorial rural (ITR), sobre produtos industrializados (IPI) e imposto sobre grandes fortunas, nos termos de lei complementar (IGF). Há ainda a previsão do imposto extraordinário de guerra pelo artigo 154, II. Já aos Estados, na forma do artigo 155, compete instituir os impostos sobre a transmissão *causa mortis* e doações (ITCMD), sobre a propriedade de veículo automotor (IPVA) e sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transportes e de comunicações (ICMS). Aos Municípios cabe instituir, conforme o artigo 156, os impostos sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU), sobre serviços de qualquer natureza (ISS) e sobre a transmissão de bens imóveis *inter vivos* (ITBI). União, Estados, Distrito Federal e Municípios podem instituir, ainda, contribuições de melhoria decorrentes de obras públicas e taxas em razão do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição (artigo 145). In BALTHAZAR, op. cit., p. 181-182.

responsável por empreender uma reforma tributária limitada tendo em vista não ter modificado o quadro de competências tributárias.

Não obstante, a EC 42/2003 trouxe avanços ao definir que fica a cargo de lei complementar legislar sobre matéria tributária, especialmente em relação a microempresas e empresas de pequeno porte (artigo 146, III, d), bem como estabelecer critérios especiais de tributação para prevenir desequilíbrios de concorrência (artigo 146-A). Ainda, determinou que as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico incidirão sobre importação de produtos estrangeiros ou serviços (artigo 149, § 2º, II).

A emenda estipulou o princípio da anterioridade nonagesimal (artigo 150, III, c), a qual veda a cobrança de tributos antes de passados noventa dias da publicação da lei que os instituiu ou aumentou, respeitada a anterioridade geral, ampliando, assim, a limitação ao poder de tributar. No tocante ao IPI, previu-se que o referido tributo teria seu impacto reduzido em relação à aquisição de bens de capital pelo contribuinte, na forma da lei (artigo 153, § 3º, IV).

Quanto ao ITR, a emenda definiu sua progressividade, não incidência sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando o proprietário que as explore não possua outro imóvel e a possibilidade dos Municípios realizarem a fiscalização e cobrança do tributo, caso em que ficarão integralmente com a receita percebida, desde que celebrado convênio com a União (artigo 153, § 4º, I, II e III e artigo 158, II).

No que concerne ao ICMS, a emenda concebeu a sua não incidência sobre operações que destinem mercadorias ao exterior e serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores (artigo 155, § 2º, X, a) nem sobre prestações de serviços de comunicações nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita (artigo 155, § 2º, X, d).

Sobre o IPVA, houve dois acréscimos para definir que suas alíquotas mínimas seriam estabelecidas pelo Senado Federal (artigo 155, § 6º, I) e que as alíquotas, em geral, poderiam ser diferenciadas em função do tipo e da utilização do veículo, consagrando a aplicação do princípio da seletividade (artigo 155, § 6º, II).

Feita esta incursão na história do tributo no Brasil, pode-se ter um diagnóstico da forma como a questão tributária vem sendo tratada e da urgente necessidade de uma reforma tributária em larga escala com vias a alcançar justiça social e todas as garantias previstas na Constituição vigente. A seguir, tratar-se-á do cenário atual do sistema tributário brasileiro.

2.2 PANORAMA ATUAL DA TRIBUTAÇÃO

O sistema tributário brasileiro apresenta-se conformado pelas previsões da Constituição Federal, leis infraconstitucionais, com destaque para a Lei n. 5.172/66 (CTN), e outras disposições, como atos administrativos do Executivo e resoluções do Senado Federal, formando, assim, um emaranhado de regras e princípios que regulam a relação entre entes tributantes e contribuintes.

Pelos mais diversos fatores, o Brasil teve sua história marcada pela concentração de riqueza de forma que quem detinha o poder econômico era também o possuidor de poder político. Como consequência, os grupos mais pobres sempre estiveram à margem do desenvolvimento social e econômico, deixando de usufruir dos mesmos benefícios que os ricos e tendo, ainda, que arcar com a carga tributária de maneira injusta, como se verá adiante.

Essa elevada carga tributária, cumulada com os complexos procedimentos e exigências burocráticas administrativas e fiscais da Fazenda Pública, também aliada ao grande número de tributos existentes no país, sejam eles federais, estaduais, distritais ou municipais, tem tornado inócuas as formas de exoneração tributária instituídas pelo Estado brasileiro na atualidade como instrumentos de desenvolvimento econômico-social do país, na busca de alcançar os objetivos fundamentais perseguidos pela sociedade brasileira (construir uma sociedade livre, justa e solidária; garantir o desenvolvimento nacional; erradicar a pobreza e a marginalização; reduzir as desigualdades sociais e regionais e promover o bem de todos), impedir a estagnação econômica, estimular o investimento e fomentar o crescimento econômico nacional.²⁶

Em contraponto a essa realidade, a Constituição de 1988 estabeleceu como objetivos fundamentais da nação a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a garantia do desenvolvimento nacional e a erradicação da pobreza e da marginalização, além da redução das desigualdades sociais e regionais (artigo 3º, I, II e III). Concluí-se, portanto, que a busca pela justiça social e pela igualdade social são norteadores do Estado brasileiro em todos os seus aspectos.²⁷ Porém, o que se observa é que os referidos objetivos têm sido desrespeitados no que tange ao aspecto tributário, impedindo a ascensão social e corroborando com o acúmulo de riquezas por poucos.

Nesse sentido, bem observa Mota que “sempre se prestigiou no Brasil a adoção de *impostos indiretos* em prejuízo dos *impostos diretos*, que mais atendem aos princípios da igualdade e da capacidade contributiva balizadores dos tributos reconhecidos sob o seu

²⁶ MOTA, op. cit., p. 135-136.

²⁷ Ibidem, p. 117.

aspecto moderno.”.²⁸

No tocante à forma como se deu a imposição da carga tributária brasileira e sua relação com o objetivo da justiça social, Mota também pontua que

até hoje o Estado brasileiro não buscou utilizar o tributo como um instrumento de promoção de justiça social, mas sim, de maneira totalmente contrária, retirou renda da maioria da população e a transferiu para a minoria privilegiada, que é detentora da maior parte da riqueza existente no Brasil.

É por isso que se tem revivido no Brasil “o velho sentimento do cidadão de renda média dos Estados mais ricos, que se sentem penalizados por mais impostos, cuja receita é posteriormente transferida em benefício de pessoas mais ricas das regiões mais pobres”.

[...]

Essa opção político-tributária adotada no Brasil, além de apresentar as referidas *distorções*, torna antagônicas a busca do cumprimento da *função social* do Estado brasileiro e a busca da realização da justiça social, pois impede que se concretize a realização do bem comum à Sociedade brasileira.²⁹

Assim, denota-se a decisão tomada pelo Estado brasileiro de não cumprir com os seus objetivos, conforme previstos na Carta Magna (artigo 3º). Com isso, observa-se um uso desvirtuado da política tributária nacional, com o viés patrimonialista perpetuado desde o período colonial, o qual privilegia os ricos e prejudica os pobres. Não se pode esperar que o panorama sócio-econômico brasileiro seja alterado para melhor sem que haja mudanças sérias na ordem tributária atual.

Além de pensar na atuação do Brasil sob o ponto de vista da política tributária interna, também se deve levar em conta para a conjuntura de formação desta o papel desempenhado no cenário internacional e de que forma isso repercute para a conformação do presente momento.

O Estado brasileiro, inserido no cenário político-econômico internacional, tem cumprido políticas econômicas ditadas por organismos internacionais que, porém, são guiados por Estados hegemônicos na ordem internacional, em detrimento dos interesses básicos do povo brasileiro representados nos valores máximos plasmados na Constituição Federal.

Percebe-se claramente que o Brasil, tal qual a grande maioria dos estados capitalistas neoliberais contemporâneos, tem sido omissos no exercício da tributação dos investimentos meramente especulativos realizados pelas grandes corporações, empresas transnacionais, cujos capitais revertem em benefícios daqueles países hegemônicos na ordem político-econômica internacional.³⁰

²⁸ Ibidem, p. 118.

²⁹ MOTA, op. cit., p. 119-121.

³⁰ Ibidem, p. 121.

Como possibilidade de contraponto, o Imposto sobre Grandes Fortunas se coloca enquanto resposta a essa exploração econômica e social externa com a qual o Estado brasileiro tem concordado e não apenas isso, mas compactuado de forma a favorecer determinados segmentos empresariais previamente selecionados.

2.3 NECESSIDADE DE UMA REFORMA TRIBUTÁRIA

Ante todo o exposto acerca da história do tributo no Brasil e do exame da situação atual do sistema tributário nacional, denota-se a exigência de que seja efetivada uma reforma tributária, de forma que sejam alcançados os objetivos do Estado brasileiro enunciados na Constituição Federal (artigo 3º e incisos), conforme já mencionado anteriormente.

Ao analisar o contexto em que foi concebida a Assembleia Nacional Constituinte dos anos de 1987 e 1988 do ponto de vista do sistema tributário, Mota descreve que “na busca de se cumprir sua *função social*, o Estado brasileiro inadvertidamente aumentou a carga tributária em desrespeito ao princípio da justiça social.”.³¹

O que se percebeu foi um incremento da incidência dos impostos indiretos, onerando o consumo de bens e serviços, prejudicando os contribuintes da classe média e, mais ainda, das classes mais baixas. Tal realidade vem se agravando ao longo das décadas seguintes à promulgação da Constituição de 1988, tendo em vista as altas dos preços no mercado, seja como consequência direta dos encargos tributários, seja por outras causas, como a inflação e aumentos do preço de insumos.

Nessa perspectiva, assevera Balthazar que

Esperamos uma reforma profunda, que promova a inserção do Estado brasileiro na contemporaneidade, conforme critérios de justiça fiscal, e de acordo com as necessidades ditadas pelo processo de globalização, e de formação do Mercosul. O tributo, nesse sentido, é instrumento vital para a realização de tais propostas, sociais, políticas, e econômicas. É o tributo que dá vida ao Estado e, através dele, faz-se intervenções na economia do setor privado, visando a atender os interesses públicos e aqueles próprios do Estado. Entendemos que o tributo não deve ser um obstáculo ao progresso da nação, mas sim uma alavanca estimuladora do desenvolvimento. Deve ser justo e compatível com a capacidade dos contribuintes. Estes ainda estão à espera de um sistema tributário economicamente neutro, juridicamente simples, financeiramente eficiente e politicamente transparente.³²

Recordando os aspectos históricos referentes à tributação brasileira, verificam-se

³¹ MOTA, op. cit., p. 117.

³² BALTHAZAR, op. cit., p. 194.

avanços desde o período colonial até a atualidade, sobretudo com as Emendas Constitucionais 18/65 e 42/2003, além da do CTN em 1966 e da Constituição de 1988. Porém, tais medidas alcançaram mudanças limitadas, devendo, por isso, o legislador brasileiro dar continuidade à tão esperada reforma tributária.

Assim, torna-se essencial nesse estudo analisar os projetos de reforma tributária apresentados e rejeitados, bem como aqueles em trâmite no Congresso Nacional, estudando a viabilidade de execução dos mesmos e se estes cumprem os objetivos a que se destinam.

Das tentativas parlamentares frustradas, a PEC175-A, proposta em 1995, talvez tenha sido a que mais merecia prosperar. Essa proposta propunha diversas alterações no capítulo do Sistema Tributário Nacional da Constituição de 1988, algumas das quais se analisarão a seguir.

A criação do Imposto sobre Valor Agregado (IVA) de forma a unir em apenas um tributo o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS), o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), e as Contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), com estrutura não cumulativa, simplificando a incidência tributária sobre mercadorias e serviços.

A concepção de uma nova modalidade de imposto municipal também era prevista pela proposta. Tratava-se do Imposto sobre Vendas a Varejo (IVV), incidente sobre o consumo final de mercadorias e serviços, com alíquota de 4%. Imaginava-se ainda uma contribuição social de 8% sobre a receita líquida dos bancos, um fundo para conservação de estradas a incidir de forma seletiva sobre os combustíveis, e a utilização da contribuição de melhoria por União, Estados e Municípios para financiar obras públicas. Outra medida controversa seria a autorização para os Municípios instituírem taxas de limpeza e iluminação pública. Posteriormente, a Emenda 42/2003 constitucionalizou tal previsão na forma da COSIP – Contribuição para o custeio do Serviço de Iluminação Pública, a cargo dos Municípios e do Distrito Federal (artigo 149-A da CF/1988).

Outras novidades da PEC 175-A eram a transferência de competência para a instituição do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) da União para os Estados; a permissão para que informações bancárias relativas a contribuintes fossem requisitadas por autoridades da área tributária, e uma expansão do princípio da anterioridade tributária para que um tributo só pudesse ser cobrado depois de decorridos noventa dias de sua aprovação, preceito que foi incorporado ao texto constitucional pela mesma emenda (artigo 150, III, c).

As alterações trazidas nas letras da PEC 175-A foram sendo deixadas de lado durante

as discussões no Congresso Nacional, muito pelas disputas de interesses entre os entes tributantes, como no caso da unificação de IPI, ICMS e ISS na forma do IVA, sendo aceitas apenas as mudanças em relação à COSIP e ao princípio da anterioridade nonagesimal como explicitado acima. O texto que veio a ser debatido e aprovado foi o da EC 42/2003, com suas previsões já elencadas no tópico referente à história do tributo no Brasil.³³

2.4 DIFERENTES PONTOS DE VISTA

Acerca da reforma tributária pela qual o Estado brasileiro precisa passar, destacam-se o entendimento de alguns juristas, tais como o de Hugo de Brito Machado. Sua abordagem do tema parece ser relevante e aplicável na totalidade.

Para o referido autor, a reforma e simplificação do sistema tributário brasileiro perpassam três elementos³⁴, quais sejam a federalização dos impostos, mudanças em relação a outros tributos que não impostos, e melhoras em relação à repartição das receitas tributárias.

O primeiro, federalização dos impostos, diz respeito ao propósito de unificar a legislação tributária nacional, de forma a facilitar a sua observância por contribuintes pessoa física e, principalmente, pessoas jurídicas atuantes em todo o país, sendo a fiscalização efetuada por agentes fiscais federais segundo objetivos determinados. Usar-se-iam os órgãos integrantes do Ministério da Fazenda para resolução de eventuais conflitos na relação entre o Fisco e os contribuintes, podendo-se usufruir da estrutura já existente nas estâncias administrativas do Distrito Federal, Estados e Municípios.

Ainda nesse ponto, destaca-se o mecanismo de partilha na arrecadação de impostos, segundo o qual todos os contribuintes ao recolherem os devidos impostos já indicariam os montantes destinados à União, aos Estados e aos Municípios. Dessa forma, deixaria de existir, ou pelo menos seria bastante reduzida, a dependência de Estados e Municípios para com a União, o que aperfeiçoaria o sistema. O grande entrave estaria na definição das frações referentes a cada ente federativo, porém depois de estabelecidas a distribuição fluiria naturalmente.

O tributarista segue nesse item defendendo a substituição de impostos mediante a criação dos impostos sobre produção e circulação de bens, prestação de serviços de qualquer natureza e patrimônio líquido das pessoas naturais, todos federais.

³³ BALTHAZAR, op. cit., p. 185-189.

³⁴ MACHADO, 2015, op. cit., p. 384-389.

Nessa concepção, o imposto sobre produção e circulação de bens substituiria os impostos sobre produtos industrializados (IPI), sobre transmissão *causa mortis* e doações de quaisquer bens ou direitos (ITCMD), sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), na parte referente à circulação de bens, e sobre transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos à sua aquisição (ITBI).

O imposto sobre prestação de serviços de qualquer natureza seria instituído em detrimento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), na parte incidente sobre prestação de serviços, e do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS). Já o imposto sobre patrimônio líquido das pessoas naturais entraria no lugar dos impostos sobre grandes fortunas (IGF), sobre veículos automotores (IPVA), sobre a propriedade territorial rural (ITR) e sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU).

Desse modo, o quadro de impostos previstos na Constituição, todos de competência da União, ficaria da seguinte forma: I - importação de produtos estrangeiros; II - exportação de produtos nacionais ou nacionalizados; III - renda e proventos de qualquer natureza; IV - operações de crédito, V - câmbio e seguro ou relativas a títulos e valores imobiliários; VI - produção e circulação de bens; VII - prestação de serviços de qualquer natureza; VIII - patrimônio líquido das pessoas naturais; IX - extraordinário de guerra.

Destaca o jurista que tais alterações poderiam ser postas em prática sem grandes incrementos do ponto de vista administrativo de fiscalização e cobrança, tendo em vista a União, os Estados e os Municípios já disporem de estrutura para tanto, bastando apenas que seja feita uma confluência a fim de tornar eficaz todo o processo.

O segundo elemento sustentado por Machado, referente a mudanças em outras espécies de tributos, propõe a manutenção das taxas, contribuições de melhoria e do empréstimo compulsório na forma como estão previstos atualmente. Porém, sugere a extinção das contribuições, quais sejam as gerais, as de intervenção no domínio econômico e as de interesse de categorias profissionais, subsistindo apenas as destinadas à seguridade social.

Já o terceiro elemento, repartição das rendas dos impostos, traria uma forma nova de distribuir a arrecadação para União, Estados e Municípios. Isso aconteceria, em relação à União, através do creditamento imediato à conta do Tesouro Nacional por parte da instituição financeira recebedora do montante pago. Enquanto que as parcelas devidas aos Estados e aos Municípios seriam destinadas aos seus respectivos Fundos de Participação. A administração

destes ficaria sujeita à atuação de um Conselho de Representantes dos Estados, formado pelos governadores e uma pequena secretaria executiva, e um Conselho de Representantes dos Municípios, composto por prefeitos, em igual número ao de governadores, sendo eleitos pelos prefeitos de cada Estado.

Realizando-se todas as mudanças elencadas por Machado, tornar-se-ia desnecessária a previsão de competência residual para a União, conforme previsto pela Constituição vigente (artigo 154, I), bastando, para isso, a previsão do inciso II do mesmo artigo referente ao empréstimo compulsório,

O autor reforça a tese de que a simplificação e reforma do sistema tributário não depende apenas da implantação das etapas acima mencionadas, mas do controle dos gastos públicos, já que “ainda prevalece a ideia de que o dinheiro público não é de ninguém, e por isto mesmo pode ser gasto à vontade, sem qualquer controle.”.³⁵ É necessária uma mudança de mentalidade para que os administradores brasileiros tenham consciência fiscal quando do exercício de suas atribuições, a qual passa pela publicação dos tributos envolvidos na formação dos preços de quaisquer bens ou serviços.

Machado ressalta a importância de se tributar o patrimônio líquido do contribuinte como um todo para que aqueles proprietários de bens suntuosos para seu deleite pessoal façam-no, porém contribuindo para os cofres públicos. Para esse objetivo, o imposto sobre patrimônio líquido seria o mais indicado, sendo deduzido deste o valor pago de imposto de renda da pessoa física.

Por fim, o autor conclui que

Além da simplificação do sistema tributário, preconizamos também alterações destinadas a torná-lo mais justo, vale dizer, mais compatível com o princípio da capacidade contributiva. Para esse fim impõe-se o incremento dos impostos sobre o patrimônio e a renda, vale dizer, impostos diretos, e a redução dos impostos indiretos, na medida do possível.

Nas últimas décadas observa-se o incremento dos impostos indiretos. Essa tendência talvez decorra da inexistência de reação a esses aumentos, posto que o contribuinte de fato não tem consciência do ônus tributário que fica embutido nos preços dos bens e serviços. Daí por que preconizamos a instituição em lei da obrigatoriedade de indicação desse ônus na publicação de todo e qualquer preço de bem ou serviço. Lei que estabelecerá os critérios para a determinação do ônus tributário, o que se faz necessário tendo-se em vista que alguns tributos não são calculados diretamente sobre esses preços.³⁶

Interessante a concepção trazida por Mota acerca da finalidade social de se realizar a

³⁵ MACHADO, 2015, op. cit., p. 390.

³⁶ Ibidem, p. 393.

reforma tributária, segundo o qual a “*justiça tributária* aqui almejada e referida, portanto, deve ser entendida como aquela que conduza à ideia de *justiça*, compreendida essa *justiça* em seu conceito mais amplo e moderno possível”.³⁷

³⁷ MOTA, op. cit., p. 152.

3 TRIBUTAÇÃO SOBRE A RENDA

Conforme já mencionado no primeiro capítulo de forma introdutória, a incidência tributária sobre a renda, no Brasil, foi prevista pela primeira vez em 1843 durante o Império, na forma de cobrança sobre subsídios recebidos dos cofres públicos. Posteriormente, em 1867, durante a Guerra do Paraguai, era exigido de toda pessoa que tivesse casa própria, ainda que nela não residisse. Mas foi somente em 1924, após ter sido criado em 1922 pelo artigo 31 da Lei de Orçamento n. 4.625, que o imposto de renda passou a ser cobrado de forma semelhante à realizada hoje.

O Imposto de Renda está previsto na Constituição Federal, artigo 153, III³⁸ e no artigo 43³⁹ do Código Tributário Nacional, está disposto em legislação esparsa, dentre as quais as Leis n. 7.713/88 e 9.250/95, no tocante às pessoas físicas, e n. 8.981/56 e 9.430/96 em relação às pessoas jurídicas, sendo regulamentado pelo Decreto n. 3.000/99.

A seguir, serão analisados os principais aspectos referentes ao Imposto de Renda, tais como competência, sujeito ativo e passivo, fato gerador, bases de cálculo e alíquotas para pessoas físicas e jurídicas, princípios norteadores e outras questões.

3.1 ESTRUTURA DO IMPOSTO DE RENDA

Pode-se caracterizar o Imposto de Renda como um imposto fiscal, direto, pessoal e não vinculado. Fiscal por possuir finalidade majoritariamente arrecadatória. Direto, pois o ônus de recolhê-lo é colocado diretamente sobre o contribuinte, não sendo repassado para o consumidor no valor de bens ou serviços. Pessoal por levar em consideração a condição econômica do sujeito passivo. E não vinculado porque sua cobrança independe de atividade estatal específica.

A competência para instituição e cobrança é da União (artigo 153, III da CF/88), sendo esta então o sujeito ativo da relação jurídico-tributária. No lugar de sujeito passivo encontra-se o titular de renda ou proventos de qualquer natureza, ficando o empregador como responsável

³⁸ “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

III – renda e proventos de qualquer natureza;”.

³⁹ “Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior”.

no caso de retenção por parte da fonte pagadora (artigo 45 do CTN)⁴⁰, podendo, nessa hipótese, haver restituição a depender da declaração de ajuste anual do IR.

O fato gerador desse tributo é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, esta decorrente do capital, do trabalho ou de ambos, e de proventos de qualquer natureza, esses englobando todo ganho econômico não contido no conceito de renda (artigo 43 do CTN).

Assim, denota-se que o rol de núcleos do fato gerador é extenso, tendo em vista a vastidão de ganhos possível de ser tributada, já que abrange rendas de capital (rendimentos, *royalties*, aluguel, participação nos lucros, recebimentos decorrentes de aplicações financeiras, etc.), rendas do trabalho (salários, honorários, comissões, pró-labore, etc.), rendas comuns de capital e do trabalho (lucro, pró-labore, etc.) e rendas de proventos de qualquer natureza (aposentadorias, doações, ganhos em loterias, etc.). Em suma, havendo auferimento de renda (ganho econômico) incidir-se-á o IR.

Quanto às disponibilidades econômica ou jurídica previstas pelo artigo 43 do CTN, estas devem ser lidas em conjunto com o artigo 116 do mesmo diploma legal. Dessa forma, a disponibilidade econômica decorre de uma situação de fato, portanto, desde o momento em que são verificadas as circunstâncias materiais necessárias para produção de seus efeitos (inciso I). Já a disponibilidade jurídica está ligada ao momento em que a situação jurídica estiver definitivamente constituída de acordo com o direito em questão (inciso II).⁴¹ Portanto, conclui-se que há incidência do IR sempre que houver acréscimo patrimonial, seja em função de situação de fato, seja em função de relação jurídica.

O Imposto de Renda também possui como característica o fato de ser complexo no tocante ao seu elemento temporal, pois o seu fato gerador perdura por todo o ano-base (1º de janeiro a 31 de dezembro), não incidindo sobre apenas um momento específico. Porém, por uma ficção jurídica, estabeleceu-se que o fato gerador considera-se ocorrido no dia 31 de dezembro do ano-base para pessoa física e para pessoa jurídica caso esta tenha optado pelo regime de tributação que permite o recolhimento anual com antecipações mensais.

⁴⁰ “Art. 45. Contribuinte do Imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o art. 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção lhe caibam”.

⁴¹ “Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I – tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II – tratando-se da situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável.”

O lançamento do IR é feito por homologação (artigo 150 do CTN)⁴², de forma que o pagamento é feito antecipadamente e o sujeito passivo entrega a declaração de ajuste anual (obrigação acessória) no ano-exercício referente ao ano-base anterior. Por exemplo, se a declaração é elaborada e entregue o ano-exercício de 2016, ela será referente ao ano-base de 2015, cabendo ao sujeito ativo homologá-la.

Já a base de cálculo é o valor auferido como acréscimo patrimonial, abatidas as despesas (artigo 44 do CTN)⁴³. Se for pessoa física, esta base será o rendimento percebido no decorrer do ano-base, contado mês a mês (sistema de bases correntes), conforme previsto pelo artigo 3º, parágrafo único da Lei n. 9.250/95.⁴⁴ Então, quando da entrega da declaração, serão descontados os abatimentos, deduções e despesas previstas em lei.

Para as pessoas jurídicas, adota-se como base de cálculo o lucro (receitas menos despesas) obtido dentro do exercício financeiro. Pode ser utilizado, da forma idêntica, o sistema de bases correntes, porém elas serão trimestrais e não mensais (artigo 1º da Lei n. 9.430/96)⁴⁵.

Conforme já mencionado, as pessoas jurídicas podem optar por três regimes de tributação: lucro real, lucro presumido e lucro arbitrado. O lucro real “pode ser entendido como o acréscimo *real* do patrimônio da empresa, em determinado período”⁴⁶. O lucro presumido “é determinado pela aplicação de coeficientes legalmente definidos, sobre a receita bruta anual, conforme a natureza da atividade”⁴⁷. Por fim, o lucro arbitrado aplica-se nas seguintes situações⁴⁸:

- (a) O contribuinte, sujeito à tributação com base no lucro real, não dispõe de escrituração na forma das leis comerciais ou fiscais, ou deixa de elaborar as demonstrações financeiras legalmente exigidas.
- (b) O contribuinte, sujeito à tributação com base no lucro presumido, deixa de cumprir as obrigações acessórias relativas à sua determinação.

⁴² “Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.”

⁴³ “Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.”

⁴⁴ “Parágrafo único. O imposto de que trata este artigo será calculado sobre os rendimentos efetivamente recebidos em cada mês.”

⁴⁵ “Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta lei.”

⁴⁶ MACHADO, 2016, p. 327.

⁴⁷ Ibidem, p. 328.

⁴⁸ Ibidem, p. 329.

- (c) Recusa-se o contribuinte a apresentar à autoridade da Administração Tributária os livros ou documentos de sua escrituração.
- (d) A escrituração mantida pelo contribuinte contém vícios, erros ou deficiências que a tornam imprestável para a determinação do lucro, real ou presumido.
- (e) O comissário ou representante de pessoa jurídica estrangeira deixa de fazer, em sua escrituração contábil, a apuração de seu lucro separadamente do lucro do comitente ou representado domiciliado no exterior.
- (f) O contribuinte espontaneamente opta por essa forma de cálculo do imposto.

Concluindo os aspectos estruturais do Imposto de Renda, ressalta-se que ao mesmo aplicam-se as imunidades previstas no artigo 150, VI da Constituição.⁴⁹

3.2 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS APLICADOS AO IMPOSTO DE RENDA

Ao Imposto de Renda são aplicados os princípios gerais do direito tributário, tais como legalidade, anterioridade, irretroatividade, isonomia, proibição de confisco, liberdade de tráfego, entre outros. Contudo, por expressa previsão constitucional, esse tributo submete-se, também, aos princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade, conforme o artigo 153, §2º, I, da CF/88.⁵⁰

Quanto a estes três critérios, Leandro Paulsen afirma que generalidade quer dizer que “o tributo deve abranger todos os contribuintes que pratiquem o ato ou estejam em igual relação com o fato descrito na hipótese de incidência.”⁵¹ Já em relação ao significado da

⁴⁹ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

VI – instituir impostos sobre:

- a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
- b) templos de qualquer culto;
- c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
- d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão;
- e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais queos contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a *laser*”.

⁵⁰ “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

III – renda e proventos de qualquer natureza;

[...]

§2º O imposto previsto no inciso III:

I – será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei”.

⁵¹ PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário: completo*. 5 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013, p. 235.

universalidade, o autor declara que toda renda e todo provento recebido pelo contribuinte devem ser abrangidos pela incidência do IR. Apesar disso, Paulsen faz uma ressalva.

Em face do critério constitucional da universalidade, ter-se-ia de considerar a totalidade das rendas do contribuinte como uma unidade, sem estabelecer distinções entre tipos de rendas para efeito de tributação diferenciada. Contudo, a legislação estabelece, por exemplo, tributação exclusiva na fonte dos rendimentos de aplicação financeira e tributação isolada dos ganhos de capital.⁵²

Referindo-se ao quesito da progressividade, o jurista diz que ele consiste no aumento de alíquota conforme cresce a base de cálculo, de forma que quanto maior a base, maior a alíquota. Completa afirmando que “o IR, deve, necessariamente, ser graduado segundo a capacidade econômica do contribuinte também por força de determinação expressa constante do art. 145, § 1º, da CRFB. A progressividade, aliás, serve de instrumento para a tributação da renda conforme a capacidade contributiva.”⁵³

Enquanto isso, no entendimento de Marilene Talarico Martins Rodrigues, a generalidade consiste numa extensão do princípio da isonomia (artigo 5º da CF/88), concebendo que “ninguém será eximido de pagar o imposto em razão de critérios pessoais, não importando o caráter do sujeito, sua nacionalidade, sexo, raça, idade etc. A tributação ocorre quando houver subsunção do fato à hipótese de incidência descrita na lei.”⁵⁴ Quanto à universalidade, Rodrigues enuncia que “toda renda ou provento será objeto do imposto, como regra geral, afastados quaisquer privilégios.⁵⁵, excetuando-se apenas as imunidades previstas no artigo 150, VI, da Constituição. Por fim, no tocante à progressividade, a autora entende que “quanto maior for a renda auferida, mais elevado será o *quantum* devido a título de imposto. Portanto, imposto progressivo é aquele cuja alíquota aumenta à medida que aumenta o ingresso ou a base imponiblel.”⁵⁶

Sustenta Ives Gandra da Silva Martins ao comentar essa base constitucional do Imposto de Renda que

Embora a teoria da progressividade, por apresentar feição mais ideológica que prática, esteja em franca decadência no mundo inteiro, houve por bem o constituinte tentar reabilitá-la, tornando-a expressa algumas vezes, muito

⁵² Ibidem, p. 235.

⁵³ Ibidem, p. 235-236.

⁵⁴ RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. In MARTINS, Ives Gandra da Silva, coordenador. *Curso de Direito Tributário*. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 424-425.

⁵⁵ Ibidem, p. 425.

⁵⁶ Ibidem, p. 425.

embora seja uma teoria de restrição de direitos e desestímulo ao trabalho, à poupança e ao investimento.

A generalidade e a universalidade são, por outro lado, princípios pertinentes à imposição tributária, válidos para todos os sistemas civilizados. Constando ou não da Constituição, são permanentemente aplicados. Apenas se a lei suprema os proibisse é que não seriam hospedados pela ordem jurídica. Norteiam todo o sistema tributário nacional e o dos países civilizados.⁵⁷

Dentro dessa temática dos critérios norteadores do Imposto de Renda, destaca Sacha Calmon Navarro Coêlho acerca do

desejo do constituinte de tornar o imposto de renda *geral* (incidindo sobre todos os rendimentos), *universal* (pago por todos), *igual* (para os iguais) e desigual em dada classe de pessoas, na medida de suas desigualdades, em homenagem à capacidade contributiva, em razão da qual a *progressividade* se justapõe à proporcionalidade na técnica de incidência do gravame. Entretanto, não se trata apenas de intenções. São determinações cogentes endereçadas ao legislador ordinário e controláveis pelo Poder Judiciário, cabendo ao Executivo unicamente cumprir a Constituição.⁵⁸

Das contribuições dos doutrinadores mencionados, extrai-se a relevância destes três critérios na configuração do Imposto de Renda, de forma a vincular todos os envolvidos na aplicação do referido tributo no sistema tributário brasileiro. Contudo, o que se observa é o descumprimento do preceito constitucional, principalmente no tocante à progressividade do IR, devendo, por isso, a sua tabela de alíquotas ser corrigida, como parte integrante da reforma tributária tão necessária no Brasil.

3.3 NECESSIDADE DE CORREÇÃO DA TABELA DE ALÍQUOTAS

Os valores devidos pelos contribuintes a título de Imposto de Renda encontram-se dispostos na forma de uma tabela de alíquotas, a qual parte de um mínimo existencial isento da cobrança, seguido de quatro alíquotas progressivas de acordo com faixas de renda. Quanto ao mínimo isento Hugo de Brito Machado o define como “o valor dos ganhos do contribuinte que se presume sejam indispensáveis à sua subsistência e, por isto mesmo, não constituem acréscimo patrimonial.”.⁵⁹

No mesmo sentido, Mary Elbe Queiroz defende que este mínimo “não se configura

⁵⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva, coordenador, op. cit., p. 57.

⁵⁸ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 14 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 296.

⁵⁹ MACHADO, 2015, op. cit., p. 321.

como acréscimo ou riqueza nova. Ele é, exatamente, a mínima quantia imprescindível à manutenção da vida, e a quantidade ínfima para que o indivíduo e sua família possam atender às suas necessidades vitais e viver com dignidade.”.⁶⁰

Pois bem, para que se faça uma leitura da tabela de alíquotas do Imposto de Renda é necessário conjugar as Leis n. 9.250/95 e 11.482/2007, com suas posteriores alterações que culminaram na tabela atual. Dessa forma, extrai-se do artigo 1º, IX da Lei n. 11.482/2007 (acrescentado pela Lei n. 13.149/2015), que a partir do mês de abril do ano-calendário de 2015, as bases de cálculo, alíquotas e parcelas a deduzir ficaram da forma mostrada a seguir (mensal e anual).

Tabela Progressiva Mensal		
Base de Cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a Deduzir do IR (R\$)
Até 1.903,98	-	-
De 1.903,99 até 2.826,65	7,5	142,80
De 2.826,66 até 3.751,05	15	354,80
De 3.751,06 até 4.664,68	22,5	636,13
Acima de 4.664,68	27,5	869,36

Tabela Progressiva Anual⁶¹		
Base de Cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a Deduzir do IR (R\$)
Até 22.847,76	-	-
De 22.847,77 até 33.919,80	7,5	1.713,58
De 33.919,81 até 45.012,60	15	4.257,57
De 45.012,61 até 55.976,16	22,5	7.633,51
Acima de 55.976,16	27,5	10.432,32

⁶⁰ QUEIROZ, Mary Elbe *apud* MACHADO, op. cit., p. 321.

⁶¹ Conforme o Art. 1º, IX, Parágrafo único da Lei n. 11.482/07: “O imposto de renda anual devido incidente sobre os rendimentos de que trata o *caput* deste artigo será calculado de acordo com tabela progressiva anual correspondente à soma das tabelas progressivas mensais vigentes nos meses de cada ano-calendário”.

Importante explicitar que o valor referente à base de cálculo mensal não se constitui da receita bruta, mas da receita líquida. Esta é obtida tomando-se os rendimentos da pessoa física e deduzindo deles as despesas do artigo 4º da Lei n. 9.250/95⁶², chegando-se à receita bruta. Desta deduz-se os gastos previstos no artigo 8º⁶³ do mesmo diploma legal, obtendo-se assim a

⁶² “Art. 4º Na determinação da base de cálculo sujeita à incidência mensal do Imposto sobre a Renda poderão ser deduzidas:

I – a soma dos valores referidos no art. 6º da Lei n. 8.134, de 27 de dezembro de 1990;

II – as importâncias pagas a título de pensão alimentícia em face das normas do Direito de Família, quando em cumprimento de decisão judicial, inclusive a prestação de alimentos provisionais de acordo homologado judicialmente, ou de escritura pública a que se refere o art. 1.124-A da Lei n. 5.869, de 11 de janeiro de 1973 – Código de Processo Civil;

III – a quantia, por dependente, de:

[...]

i) R\$ 189,59 (cento e oitenta e nove reais e cinquenta e nove centavos), a partir do mês de abril do ano-calendário de 2015;

IV – as contribuições para a Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;

V – as contribuições para as entidades de previdência privada domiciliadas no País, cujo ônus tenha sido do contribuinte, destinadas a custear benefícios complementares assemelhados aos da Previdência Social;

VI – a quantia, correspondente à parcela isenta dos rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão, transferência para a reserva remunerada ou reforma, pagos pela Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, por qualquer pessoa jurídica de direito público interno ou por entidade de previdência privada, a partir do mês em que o contribuinte completar 65 (sessenta e cinco) anos de idade, de:

[...]

i) R\$ 1.903,98 (mil, novecentos e três reais e noventa e oito centavos), por mês, a partir do mês de abril do ano-calendário de 2015;

VII – as contribuições para as entidades fechadas de previdência complementar de natureza pública de que trata o §15 do art. 40 da Constituição Federal, cujo ônus tenha sido do contribuinte, destinadas a custear benefícios complementares assemelhados aos da Previdência Social.

Parágrafo único. A dedução permitida pelo inciso V aplica-se exclusivamente à base de cálculo relativa aos seguintes rendimentos, assegurada, nos demais casos, a dedução dos valores pagos a esse título, por ocasião da apuração da base de cálculo do imposto devido no ano-calendário, conforme disposto na alínea *e* do inciso II do art. 8º desta Lei:

I – do trabalho com vínculo empregatício ou de administradores; e

II – proventos de aposentados e pensionistas, quando a fonte pagadora for responsável pelo desconto e respectivo pagamento das contribuições previdenciárias”.

⁶³ “Art. 8º A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:

I – de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;

II – das deduções relativas:

a) aos pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias;

b) a pagamentos de despesas com instrução do contribuinte e de seus dependentes, efetuados a estabelecimentos de ensino, relativamente à educação infantil, compreendendo creches e as pré-escolas; ao ensino fundamental; ao ensino médio; à educação superior, compreendendo os cursos de graduação e de pós-graduação (mestrado, doutorado e especialização); e à educação profissional, compreendendo o ensino técnico e o tecnológico, até o limite anual individual de:

[...]

10. R\$ 3.561,50 (três mil, quinhentos e sessenta e um reais e cinquenta centavos), a partir do ano-calendário de 2015;

c) à quantia, por dependente, de:

9. R\$ 2.275,08 (dois mil, duzentos e sessenta e cinco reais e oito centavos) a partir do ano-calendário de 2015;

d) às contribuições para a Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;

e) às contribuições para as entidades de previdência privada domiciliadas no País, cujo ônus tenha sido do contribuinte, destinadas a custear benefícios complementares assemelhados aos da Previdência Social;

f) às importâncias pagas a título de pensão alimentícia em face das normas do Direito de Família, quando

receita líquida, a qual será o valor a ser encaixado no mínimo existencial isento do IR ou numa das faixas tributáveis.

Como ponto de crítica, convém mencionar que a atual tabela de alíquotas, bem como as anteriores⁶⁴, demonstra a opção político-tributária adotada pelo Estado brasileiro de tratar injustamente a classe média e os mais pobres e de favorecer os mais ricos. Basta observar a disposição de apenas quatro faixas tributáveis, sendo a alíquota máxima de 27,5% a incidir a partir do montante recebido de R\$ 4664,68, a título de renda e proventos, descontadas as deduções.

Não se discute nem se quer provar que a base de cálculo para essa última faixa seja muito baixa ou que a alíquota incidente seja muito alta, mas que os dois fatores juntos causam injustiça fiscal. Esse quadro se agrava se consideramos o momento pelo qual nosso país está passando, marcado pela recessão da economia, queda do potencial econômico da população e pelo desemprego generalizado. Acrescente-se ainda a inflação que tem passado dos dois dígitos, o que causa inevitavelmente a queda de valor da moeda em circulação.

O fato é que a tabela de alíquotas não cumpre com o princípio da progressividade ou pelo menos não da forma como imaginado pelo legislador constituinte. Por isso, sugere-se a criação de mais faixas tributáveis, com outras bases de cálculo e alíquotas realmente progressivas. Pensamos que as alíquotas poderiam chegar a casa dos 40%, desde que incidentes sobre uma base de cálculo expressiva, muito acima daquela que hoje representa o maior valor tributado pelo IR.

Essa alteração na tabela de alíquotas possui o condão de, não apenas realizar justiça fiscal, com a observância dos princípios constitucionais tributários, como também justiça social, na medida em que a redução da alíquota para a mesma base de cálculo representaria um ganho de poder econômico aos contribuintes, o que resultaria em estímulo à economia e melhoria da qualidade de vida.

em cumprimento de decisão judicial, inclusive a prestação de alimentos provisionais, de acordo homologado judicialmente, ou de escritura pública a que se refere o art. 1.124-A da Lei n. 5.869, de 11 de janeiro de 1973 – Código de Processo Civil;

g) às despesas escrituradas no Livro Caixa, previstas nos incisos I a III do art. 6º da Lei n. 8.134, de 27 de dezembro de 1990, no caso de trabalho não assalariado, inclusive dos leiloeiros e dos titulares de serviços notariais e de registro;

i) às contribuições para as entidades fechadas de previdência complementar de natureza pública de que trata o §15 do art. 40 da Constituição Federal, cujo ônus tenha sido do contribuinte, destinadas a custear benefícios complementares assemelhados aos da Previdência Social”.

⁶⁴ Disponível em <http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica>, acesso em 21 de novembro de 2016.

4 IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS

O Imposto sobre Grandes Fortunas está previsto pela Constituição Federal no artigo 153, VII, dispondo que “Compete à União instituir imposto sobre: [...] VII – grandes fortunas, nos termos de lei complementar.” Trata-se de espécie de imposto direto a incidir sobre o patrimônio líquido do contribuinte, nesse caso, o detentor de grandes fortunas. Sobre o tributo em questão, destaca-se a lição de Hugo de Brito Machado.

A Constituição Federal atribui à União competência para instituir imposto sobre “grandes fortunas, nos termos de lei complementar” (art. 153, VII). Assim, a definição do âmbito constitucional desse imposto ficou, indiscutivelmente, a depender de lei complementar que venha a definir o que devemos entender por *grande fortuna*.

É razoável entender que a própria criação do imposto, neste caso, há de ser feita por lei complementar. Entretanto, mesmo que se entenda que a criação do imposto pode ser feita por lei ordinária, a definição do que seja *grande fortuna* será matéria própria da lei complementar.⁶⁵

De maneira genérica, pode-se dizer que os impostos podem incidir sobre três bases econômicas: consumo, renda e patrimônio, e a maioria da doutrina entende que é sobre esta última que estaria assentado o Imposto sobre Grandes Fortunas. Parte da doutrina, aliás, entende que o IGF incide sobre o patrimônio líquido, abatendo-se as despesas do contribuinte.

4.1 CONCEITO DE GRANDE FORTUNA

A definição conceitual do que seja grande fortuna talvez seja um dos maiores entraves à instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas, além do forte preconceito ideológico que perpassa o imaginário de grande parte dos que se debruçam sobre o referido tributo, por enquanto apenas no campo das especulações.

Numa tentativa de elucidar a questão, Ives Gandra, contrário a instituição do IGF, escreve que

O tributo apenas permitirá a incidência sobre “grandes fortunas”, nem mesmo podendo incidir sobre “fortunas” que não sejam grandes. Definitivamente, a classe média e a classe alta não detentora de grande fortuna, estarão a salvo desse tributo, se a Constituição for respeitada pelos legisladores. Fortuna é mais do que riqueza. E grande fortuna é mais do que fortuna. A pessoa rica, portanto, não se deverá submeter a qualquer imposição, incidível apenas sobre

⁶⁵ MACHADO, 2015, p. 345.

os grandes bilionários deste país. O universo de sua aplicação terá de ser necessariamente restrito.⁶⁶

Já Sérgio Mota entende que se pode extrair uma noção do alcance da expressão “grande fortuna” direto da Constituição Federal ao se fazer uma análise global da Carta Magna e de todo o sistema jurídico. É o caso, por exemplo, de se deter na situação de pessoa física sobre os tetos dos vencimentos de servidores públicos⁶⁷, os quais, em tese, não podem ser remunerados com grandes fortunas, e na de pessoa jurídica no que respeita os limites de receitas brutas para microempresas e empresas de pequeno porte.

apesar de a *regra-matriz* do Imposto sobre Grandes Fortunas no Brasil disposta na Constituição não conceituar o que se entende por *grandes fortunas*, o *arquétipo constitucional* dessa subespécie tributária a permite, isto é, a observância das regras e princípios constitucionais, bem como da *totalidade do sistema jurídico*, permitem sejam atribuídas significações à expressão, pois existe uma “ideia universal” do que represente essa riqueza.⁶⁸

Nesse sentido, o que se denota é que sim a Constituição é expressa ao determinar o papel da lei complementar na definição do parâmetro do que são grandes fortunas, entre outros ditames a serem estabelecidos com relação ao IGF. Porém, essa previsão deve ser, como todo dispositivo legal, ser concebida sob a ótica de todo o sistema, ou seja, da totalidade do ordenamento jurídico.

Por isso, a ausência da referida lei complementar não pode servir de pretexto para que não se trate com seriedade um imposto previsto pela Constituição, logo, fruto de um processo complexo como foi a Assembleia Nacional Constituinte de 1987-1988 e, por isso, relevante para o sistema tributário nacional.

4.2 RAZÕES DA NÃO INSTITUIÇÃO

A instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas no Brasil esbarra em forte preconceito ideológico, perpassando pelas opiniões especulativas que de fato carecem de

⁶⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva, (coord.), op. cit., p. 58.

⁶⁷ Trata-se de questão em discussão em todas as esferas do Governo brasileiro, a respeito dos agentes públicos que recebem os chamados “supersalários”. Nesse sentido, está em funcionamento no Senado Federal a Comissão Especial do Extrateto, com o intuito de averiguar os casos que extrapolam o limite constitucional na referida casa legislativa. Encontra-se em fase final de elaboração proposta de Emenda Constitucional, de iniciativa da senadora Kátia Abreu (PMDB-TO), que visa estabelecer regras mais rígidas afim de impedir os abusos praticados na esfera pública. Disponível em <http://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2016/11/18/pec-do-teto-e-supersalarios-sao-destaque-da-semana-no-senado>.

⁶⁸ MOTA, op. cit., p. 197.

profundidade sobre o tema. A questão, como bem observado por Machado, é puramente política.

A verdadeira razão para a não criação do imposto sobre grandes fortunas não está relacionada a aspectos técnicos ou administrativos. É simplesmente uma questão política. Uma questão relacionada ao exercício do poder e à influência sobre quem o exerce.

O poder é a aptidão de alguém para decidir e fazer valer sua vontade. A influência é a aptidão de alguém obter de outrem a decisão do seu interesse. No Congresso Nacional estão as pessoas que decidem. Tais pessoas ou são titulares de poder, vale dizer, da aptidão para decidir e pôr em prática suas decisões, porque são titulares de grandes fortunas, ou, então, são pessoas que decidem sob a influência de titulares de grandes fortunas, que sobre eles exercem sua influência exatamente porque são titulares de grandes fortunas. Aliás, no mundo inteiro é assim. Por isto mesmo, onde foi criado o imposto sobre grandes fortunas, pouco tempo depois foi o mesmo revogado.⁶⁹

Vencida a barreira ideológica, a instituição do IGF no ordenamento brasileiro prescinde da observância da Constituição em todos os seus aspectos, destacando-se, nesse sentido, a vinculação aos princípios já mencionados nesse estudo, tais como legalidade, anterioridade, irretroatividade e outros, com enfoque na capacidade contributiva e na vedação do confisco, como bem percebido por Mota.

Por isso, exigir-se-á para a eventual instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas no Brasil não apenas a harmonização com os princípios constitucionais tributários, em especial, com os princípios da capacidade contributiva e da vedação do confisco, os direitos de propriedade, de herança e da livre iniciativa, mas também a harmonização com a totalidade do sistema jurídico brasileiro, visto esse sistema como um todo unitário e harmônico, para que não se construam *figuras incontrastáveis*.⁷⁰

Outro argumento que em certa medida vem sendo levantado por aqueles que são contrários à instituição do IGF consiste em dizer que a instituição deste tributo traria efeitos negativos para a economia, pois empresários e investidores tirariam seus capitais do Brasil para não serem tributados como grandes fortunas, migrado para outras nações com sistema tributário menos severo. Porém, trata-se de ponto de vista desvinculado da realidade e que não leva em consideração o potencial incutido no IGF e as possibilidades de solução desse problema aparente de evasão de recursos.

⁶⁹ MACHADO, 2015, p. 346-347.

⁷⁰ MOTA, op. cit., p. 177.

Tais argumentos são falaciosos. É certo que sem alterações legislativas capazes de restringir certas práticas evasivas – como é o caso da escandalosa utilização de empresas *off shore* – muita evasão poderá ocorrer. Entretanto, é perfeitamente possível, com alterações legislativas relativamente simples, colocar a possibilidade de evasão em limites toleráveis.⁷¹

Os opositores do Imposto sobre Grandes Fortunas insistem em dizer que teríamos um imposto injusto, uma vez que incidiria de forma cumulativa com o Imposto de Renda, já que o contribuinte do IGF teria pago IR anteriormente e seria tributado novamente. Além disso, seus bens geradores de rendimentos também seriam alvo dos dois impostos. Essa é mais uma tese a ser refutada, como arremata Machado.

Esse argumento também é falacioso para muitos casos. Na verdade, muitas riquezas foram acumuladas sem que fosse pago o imposto de renda e muitos patrimônios não geram rendas tributáveis, ou geram rendas que não são declaradas em sua totalidade. E há fórmula relativamente simples capaz de separar os casos nos quais aquela alegada injustiça poderia ocorrer daqueles outros nos quais ela não se apresenta.⁷²

Quanto aos possíveis pontos negativos e positivos de instituir-se imposto sobre o patrimônio líquido, no qual se encaixa o IGF, Henry Tilbery em estudo publicado em 1987 afirma que

Seriam vantagens: a) o respeito à equidade horizontal na busca de se alcançar a capacidade contributiva na sua totalidade; b) a eficiência na aplicação de recursos na busca de se fomentar o desenvolvimento das atividades produtivas; c) a redistribuição de riquezas na busca de se reduzir desigualdades e d) o controle administrativo na busca de se impedir a evasão de impostos.

Já as restrições seriam: a) as dificuldades administrativas na busca da completa revelação de todo o patrimônio e de sua correta avaliação econômica; b) a redução da poupança interna e uma eventual ameaça de fuga de capitais para o exterior e c) o resultado insignificante na arrecadação.⁷³

Tais desvantagens devem ser relativizadas e vistas sob a perspectiva de servirem mais como um pretexto para a não instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas no Brasil do que um contraponto sério. Estruturalmente falando, também não se teriam dificuldades tão grandes em se identificar patrimônios suntuosos, já que estes são mais difíceis de serem escondidos do que de renda e proventos, dimensionados para a incidência do Imposto de Renda. Ademais, os capitais radicados em solo brasileiro iram adaptar-se à aplicação do IGF

⁷¹ MACHADO, 2015, p. 346.

⁷² Ibidem.

⁷³ TILBERY, Henry. In MOTA, op. cit., p. 125-126.

como fazem com relação a outros tantos tributos ao redor do mundo, não sendo o incremento tributário sobre patrimônio líquido por si só um fator repulsivo para investidores, embora não se menospreze aqui sua relevância.

4.3 EXPERIÊNCIAS ESTRANGEIRAS

Diversas nações tiveram experiências com a tributação sobre o patrimônio líquido, sendo a maioria na forma de um imposto sobre fortunas, não sobre grandes fortunas como prevê a Constituição brasileira. O único país que teve um tributo sobre grandes fortunas foi a França, de 1981 a 1987.

Sobre o *Impôt sur les Grandes Fortunes* francês, Mota afirma que o mesmo foi denominado de *Robin Hood* devido à sua utilização como instrumento para realizar justiça social, tributando os mais ricos e distribuindo suas riquezas aos mais pobres. Suprimido em 1987, esse imposto deu lugar ao *Impôt de Solidarité sur La Fortune*, vigente na França hoje, o qual subsiste em paralelo com o imposto sobre a renda das pessoas físicas.⁷⁴

Destacam-se ainda outros países que instituíram um imposto sobre fortuna, mas que o suprimiram posteriormente. É o caso de Alemanha, Arábia Saudita, Argentina, Áustria, Bélgica, Chile, Colômbia, Dinamarca, El Salvador, Eslováquia, Espanha, Finlândia, Hungria, Índia, Irlanda, Itália, Japão, Liechtenstein, Luxemburgo, México, Nicarágua, Noruega, Nova Zelândia, Holanda, Paquistão, Polônia, Portugal, República Tcheca, Sri Lanka, Suécia, Suíça, Suriname, Tailândia, Turquia e Uruguai. Existem também alguns que realizaram estudos oficiais a respeito da instituição de um imposto sobre a fortuna, mas não o fizeram, tais como Austrália, Canadá, Estados Unidos da América, Grécia, Panamá, Peru e Reino Unido.⁷⁵

Uma crítica que pode ser feita com relação aos países que instituíram imposto sobre fortunas, mas depois o suprimiram está no fato de que, em sua maioria, esses Estados o fizeram em situações excepcionais, como no caso de guerra. Portanto, tal tributo foi utilizado na verdade como mero mecanismo de arrecadação para fins emergenciais e forma de obtenção rápida de receita. Como era de se esperar, um tributo criado sem a finalidade correta está fadado ao fracasso.

Convém mencionar aqui que esse tópico não se debruça sobre o direito comparado, mas apenas uma elucidação breve acerca do tratamento dado ao imposto sobre patrimônio líquido, nesse caso fortunas ou grandes fortunas, por outras nações que não a brasileira, até

⁷⁴ MOTA, op. cit., p. 42-43.

⁷⁵ Ibidem, p. 71-87.

porque

a realidade nacional é muito distinta da grande maioria daqueles países utilizados como paradigma nos estudos e estatísticas publicados, e não são considerados neles exatamente aqueles objetivos fundamentais enumerados na Constituição Federal, nem tampouco o processo histórico nacional, no qual se permitiu a alta concentração de riquezas e a construção de enormes desigualdades sociais.⁷⁶

Nessa perspectiva, denota-se que ter experiências estrangeiras como fontes de inspiração para o desenvolvimento nacional é algo válido e até recomendável, porém que realizar comparações exacerbadas de forma a transladar aquilo que é aplicado por outros países para o Brasil, como se pudesse ser perfeitamente encaixado é um erro. Devem-se levar em consideração as peculiaridades da história e características próprias brasileiras, de forma a aplicar um sistema tributário condizente com os preceitos da Constituição e que seja aplicável de forma específica.

4.4 IGF COMO CONDIÇÃO PARA REFORMA TRIBUTÁRIA

Para que seja concretizada a reforma tributária de que necessitamos, faz-se necessário que o sistema tributário como um todo seja ajustado, de forma a coibir discrepâncias como as que visualizamos hoje, por exemplo, na tabela de alíquotas do Imposto de Renda. Assim, a instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas precisa ser realizada em harmonia com os demais impostos sobre o patrimônio, especificamente com o tributo incidente sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR). Nesse sentido, Hugo de Brito Machado bem elucida a relação a ser estabelecida entre os dois impostos.

Realmente, o imposto sobre grandes fortunas poderá ser instituído para funcionar em conexão com o imposto sobre a renda das pessoas físicas, de sorte que, a final, alcance simplesmente aquelas situações nas quais o cidadão é titular de grande fortuna mas não declara rendimentos tributáveis com esta compatíveis e, por isto, paga menos imposto de renda que um assalariado. A fórmula é muito simples. O imposto deve ser calculado sobre o patrimônio líquido da pessoa física, ou natural, nos termos de sua declaração anual de bens. E do valor apurado com a aplicação da alíquota correspondente será deduzido o valor do imposto de renda pago pelo contribuinte no exercício, de sorte que o saldo a ser pago corresponderá a um ajustamento que permitirá cobrar o imposto apenas daqueles que, embora sejam titulares de patrimônio significativo, não pagam imposto de renda. Registre-se que a cobrança desse imposto pode ser posta em prática apenas

⁷⁶ MOTA, op. cit., 136.

com o instrumental do qual já dispõe a Receita Federal. Nenhum instrumento de controle a mais será necessário.⁷⁷

Do excerto acima, extrai-se o mecanismo a ser aplicado ao contribuinte do Imposto sobre Grandes Fortunas, segundo o qual estando à disposição do Fisco a declaração anual do Imposto de Renda, a alíquota referente ao IR será aplicada, sendo descontado esse ganho financeiro já tributado quando da incidência da alíquota do IGF. Dessa forma, o contribuinte de ambos os impostos não seria onerado duplamente e seria observada a capacidade contributiva e materializada a justiça fiscal inerente à atividade tributária e basilar da atuação do Estado.

Assim, é possível concluir que a instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas é requisito necessário para uma reforma tributária de largo alcance. Contudo, ressalta-se que tal implementação deve ser obrigatoriamente feita em concomitância com a correção na tabela de alíquotas do Imposto de Renda, de forma a fazer valer o princípio da progressividade consagrado na Constituição.

Constata-se em todos os estudos e artigos publicados acerca especificamente do Imposto sobre Grandes Fortunas que não houve um profundo esclarecimento das questões iminentes ao tributo, apesar de a ampla maioria dos autores afirmar, rotineiramente, sob os mais variados *argumentos* e *pretextos*, a necessidade de uma ampla reforma tributária no Brasil.⁷⁸

Infelizmente, parece não serem prósperas as intenções de instituir o Imposto sobre Grandes Fortunas no Brasil da forma como deve ser realizada. O exercício desmedido da competência tributária prevista pelo artigo 153, VII da Constituição tende a tornar o IGF um tributo desviado da sua finalidade, correndo-se o risco de causar o efeito contrário e onerar mais ainda a classe média, já sobrecarregada com o montante relativo aos impostos diretos e, principalmente, indiretos ao qual está sujeita.

O que há de pior neste assunto é a possibilidade de deformação do imposto. Realmente, pode ocorrer que venha a ser criado um imposto que incidiria sobre grandes fortunas. Entretanto, a definição do que seja uma grande fortuna será feita de tal forma, que o imposto vai terminar sendo cobrado da classe média, que já suporta a maior parte da carga tributária do País. Aliás, consta que existem projetos em tramitação no Congresso Nacional que prenunciam essa deformação, lamentável sob todos os aspectos.⁷⁹

Esse receio de que o Imposto sobre Grandes Fortunas, caso instituído no Brasil, sofra

⁷⁷ MACHADO, 2015, p. 346.

⁷⁸ MOTA, op. cit., p. 139.

⁷⁹ MACHADO, 2015, p. 347.

deformações e acabe se desvirtuando do propósito para o qual foi pensado tem fundamento na história brasileira manifestamente marcada por corrupção, sonegação fiscal, desvio de recursos públicos, entre outras práticas criminosas. Não à toa, tem-se observado todos os dias novos (velhos) casos de corrupção trazidos à luz pelos noticiários.

Somado a isso, há a má gestão dos recursos públicos por parte do Estado brasileiro, de forma que apenas a instituição do IGF não resolveria todos ou mesmo parte dos problemas. É preciso que haja uma mudança cultural na sociedade brasileira como um todo quanto aos assuntos de interesse nacional e que isso se estenda aos governantes.

5 CONCLUSÃO

A presente monografia buscou traçar um panorama da situação atual da tributação no Brasil, trazendo os aspectos históricos do tributo desde o período colonial, passando pelas Constituições e outras ferramentas relacionadas aos impostos para que se pudesse responder a pergunta: a instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas no Brasil é condição para a reforma tributária?

Como metodologia, utilizou-se do levantamento de informações acerca do início da aplicação de encargos em território brasileiro, mencionando sobre quais produtos e atividades os primeiros tributos passaram a ser cobrados. Elucidou-se juridicamente essa abordagem com a leitura dos textos constitucionais da história brasileira e normas infraconstitucionais que compuseram nosso ordenamento.

Fazendo essa incursão no desenvolvimento dos tributos no Brasil, percebeu-se a tendência pujante que o legislador teve ao longo da história de favorecer os mais ricos, os quais acabavam coincidindo com os detentores de poder político. Por conseguinte, os mais pobres foram gradativamente sendo inseridos no contexto tributário de forma injusta. Isso ocorreu pela opção político-tributária do Estado brasileiro de prestigiar mais os impostos indiretos em detrimento dos impostos diretos. O resultado é a excessiva incidência tributária sobre bens e serviços em contrapartida de alívio sobre o patrimônio líquido.

Diante desse quadro, urge a necessidade de se realizar uma reforma tributária que venha a trazer justiça fiscal e social em nosso país. Assim, tratou-se de explicitar meios para que as mudanças imperiosas sejam concebidas e aplicadas de fato sob o ponto de vista da doutrina de direito tributário.

Nesse sentido, considerando que dentre os impostos diretos previstos pela Constituição, o Imposto sobre a Renda e proventos de qualquer natureza é de relevante interesse devido seu caráter fiscal, realizou-se uma abordagem para explicar a estrutura e o funcionamento na cobrança do Imposto de Renda, bem como foram estudados os princípios constitucionais que o regem, sobretudo, os da generalidade, universalidade e progressividade. Quanto a este último, enfocou-se que sua observância tem sido falha, tendo em vista a tabela de alíquotas do IR vigente. Nesse ponto, percebeu-se que a referida tabela deve ser corrigida observando a capacidade contributiva e a progressividade.

Adiante, em conjugação com a correção da tabela de alíquotas do Imposto de Renda, deu-se destaque à abordagem do Imposto sobre Grandes Fortunas, de competência da União, porém não instituído até o presente momento. Por esse motivo (a não instituição), há poucos

estudos sérios a seu respeito, já que a maioria consiste em especulações e críticas sem profundidade.

Ainda assim, buscou-se trazer informações relevantes sobre o IGF, começando pela definição do que sejam grandes fortunas, já que a lei complementar responsável por definir esse e outros conceitos ainda não foi promulgada. Por esse motivo, diversos autores dizem que não haveria parâmetros suficientes para aplicar o tributo.

Trata-se de um discurso falacioso de quem esquece que um dispositivo legal precisa ser visto sob a ótica de todo o ordenamento jurídico, o que permite concluir que é possível extrair um indicador do que seria uma grande fortuna ao pensar, por exemplo, no teto de vencimentos dos servidores públicos e no limite de receita de microempresas e empresas de pequeno porte.

Adiante, objetivou-se compreender as razões pelas quais o Imposto sobre Grandes Fortunas nunca foi instituído no Brasil, a despeito de algumas tentativas fracassadas. O que se observou é que existe uma forte barreira ideológica contrária à implantação do tributo, responsável por criar obstáculos à instituição baseados no pretexto de que seria um imposto inócuo, de pouco potencial arrecadatário, que afugentaria os grandes investidores e que seria de difícil implementação e fiscalização, aumentando ainda mais a sonegação fiscal já tão presente no Brasil.

Mais uma vez, esse ponto de vista mostrou-se infundado, mais ligado a interesses egoístas de quem é detentor de patrimônios suntuosos e quer continuar a tê-lo para seu deleite pessoal sem, contudo, cumprir com seu papel de contribuinte do que solidário aos objetivos do Estado brasileiro. Destacou-se, ainda nesse tópico, que os próprios legisladores poderiam estar atravancando o processo de instituição do IGF, seja por serem titulares de grandes fortunas, seja porque decidem sob a influência de quem o é por meio do *lobby*.

Quanto aos investidores, mostrou-se mais provável que estes aprenderiam a conviver com o IGF, como fazem com os tributos dos mais variados lugares do mundo, tendo em vista que os encargos tributários não são os únicos fatores decisivos para se decidir onde investir e radicar seu patrimônio, embora seja um ponto relevante.

Já com relação à suposta dificuldade operacional do IGF, esta se sagrou inexistente, levando-se em consideração que a Receita já dispõe de mecanismos avançadíssimos por conta da cobrança e fiscalização do Imposto de Renda, vide a enormidade de contribuintes “pegos na malha fina” todos os anos. A cobrança do IGF deve-se, até por isso, ser feita em harmonia com o IR, devendo o valor tributado por este ser descontado quando da aplicação do IGF, sob pena de haver bitributação.

De forma sintética, mencionaram-se experiências estrangeiras de nações que instituíram impostos sobre patrimônio líquido com uma ideia parecida com a do imposto brasileiro. Em sua maioria, não houve êxito, tendo em vista a finalidade desvirtuada pelo desejo emergencial dos Estados de arrecadarem a qualquer custo para financiar suas despesas imediatas, como no caso de países em épocas de guerra, por exemplo. Nesse aspecto, o único país que, de fato teve um imposto sobre grandes fortunas, foi a França, com o *Impôt sur les Grandes Fortunes*, cobrado de 1981 a 1987. Atualmente, naquela nação há um imposto sobre fortunas, excluindo-se o adjetivo “grandes”.

Finalmente, feitas todas as colocações anteriormente mencionadas, partiu-se para a verificação do questionamento inicial, se o Imposto sobre Grandes Fortunas é condição para a realização da reforma tributária, cuja resposta alcançada foi afirmativa. O IGF, além de ter um grande potencial arrecadatário, apresenta-se como uma alternativa à realidade de um sistema tributário injusto com os mais pobres e que privilegia os mais ricos. Aliado a uma adequação do Imposto de Renda, o Imposto sobre Grandes Fortunas é o mais indicado para que se alcance justiça fiscal e social no Brasil.

Espera-se, então, com esperança, que o nosso país possa superar o período turbulento pelo qual está passando, marcado pela recessão da economia, queda do potencial econômico da população e pelo desemprego generalizado, e adentre num novo e perene período de crescimento econômico, responsabilidade na gestão dos recursos públicos e justiça fiscal, para a qual é imprescindível a instituição do IGF.

REFERÊNCIAS

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do Tributo no Brasil*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

FALCÃO, Maurin Almeida. *A construção doutrinária e ideológica do tributo: do pensamento liberal e social-democrata à pós-modernidade*. Disponível em: <http://www.idtl.com.br/artigos/317.pdf>. Acesso em: 12 nov. 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

MARTINS, Ives Gandra da Silva, coordenador. *Curso de Direito Tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

MEZZAROBBA, Orides; MONTEIRO, Cláudia Sevilha. *Manual de metodologia da pesquisa no Direito*. São Paulo: Saraiva, 2009.

MOTA, Sergio Ricardo Ferreira. *Imposto sobre grandes fortunas no Brasil: origens, especulações e arquétipo constitucional*. São Paulo: MP, 2010.

PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário: completo*. 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

<http://idg.receita.fazenda.gov.br/aceso-rapido/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica>. Acesso em 18 nov. 2016;

<http://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2016/11/18/pec-do-teto-e-supersalarios-sao-destaque-da-semana-no-senado>. Acesso em: 19 nov. 2016.